



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أحمد دراية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل م د)

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان

أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية  
دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

إشراف الدكتور

المومن عبد الكريم

إعداد الطالب:

بن دوبة منصور

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د لخديمي عبد الحميد	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار	(رئيسا)
المومن عبد الكريم	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار	(مقررا ومشرفا)
د. بلبالي عبد الرحيم	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أدرار	ممتحنا
د. بن العرية محمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أدرار	ممتحنا
د. ولد باحموس ميمر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أدرار	ممتحنا
د. بن ساحة علي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة غرداية	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى الوالدين الكريمين حفظها الله  
إلى سندي في الحياة إخواني وأخواتي  
إلى العائلة والأصدقاء والزملاء  
إلى عائلتي الثانية مجموعة الهدى الفنية  
إلى كل باحث وطالب علم

منصور

## تحية وشكر

الحمد لله عز وجل والشكر لله الذي رزقني من العلم ما لم أكن أعلم، وأعطاني من القوة والمقدرة  
ووهبني التوفيق والسداد ومنحني الرشد والثبات ما نحتاج إليه للوصول له.

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان للمشرف: **الدكتور المومن عبد الكريم**

الذي قبل الإشراف على هذه الأطروحة ولم ييخل علي بنصائحه وتوجيهاته القيمة وملاحظاته

التي كانت عوناً لي لإتمام هذا العمل المتواضع جعل الله جمهه في ميزان حسناته

كما نتقدم بالشكر الجزيل للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة بتشريفهم لنا وقبولهم مناقشة هذا العمل

وإلى كل من ساعدني في إنجازه ونخص بالذكر السيد " زيوزيوا حمزة "

وأخيراً إلى كل أساتذتنا الأفاضل وإلى كل الزملاء الكرام بقسم علوم مالية ومحاسبة

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر وكذا مساهمتها في تحسين جودة التقارير المالية وذلك باستطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق و المحاسبة وكذا الجبابة بالجزائر كنموذج للدراسة، عبر توزيع استمارة استبيان، توزيع 223 استمارة واسترجاع 180 وبعد الفرز كان عدد الاستمارات القابلة لدراسة 150 وبعد استلام الردود تم التأكد من نسبة صلاحيتها، ومن ثم معالجة البيانات المجمعة باستخدام طرق وأساليب التحليل الإحصائي المتمثل في برنامج SPSS إصدار 26 و Smart pls3 بالإضافة إلى برنامج Excel، كما يتضمن تحليل المسار من خلال اختبار صدق مقياس متغيرات الدراسة واختبار صدق التمايز لمتغيرات الدراسة، ثم نمذجة المسار بطريقة المربعات الصغرى واختبار فروض الدراسة بعد عرض نموذج الدراسة ومن ثم تحليل المعلومات المستخرجة والتعليق عليها بطريقة علمية لغرض اختبار فرضيات الدراسة، وقد توصلت النتائج إلى أن أخلاقيات مهنة التدقيق المتمثلة في (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية) ساهمت في تحسين جودة التقارير المالية، كما ساعدت في تطوير وسائل تشجيعية لحماية المدققين ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافآت التي سوف تجعلهم يلتزمون بالمهنة، وتقادي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق، المدققين، الجودة، أخلاقيات مهنة التدقيق، جودة التقارير المالية.

## Abstract:

This study aims to highlight the impact of the ethics of the audit profession in Algeria, as well as its contribution to improving the quality of financial reports, by exploring the opinions of a sample of professionals and academics in the field of auditing and accounting, as well as taxation in Algeria as a model for the study, by distributing a questionnaire, distributing 223 forms and retrieving 180, and after sorting, the number of forms was Subject to study 150 and after receiving the responses, their validity was confirmed, and then the collected data was processed using the methods and methods of statistical analysis represented in the SPSS version 26 and Smart pls3 in addition to the Excel program, and also includes the path analysis through the validity test of the study variables scale and the differentiation validity test for the variables The study, then modeling the path by the least squares method and testing the study hypotheses after presenting the study model and then analyzing the extracted information and commenting on it in a scientific way for the purpose of testing the study's hypotheses. Contributed to improving the quality of financial reports, as well as helping to develop incentive means to protect auditors against Any manifestation of temptation through the system of incentives and rewards that will make them adhere to the profession, and avoid directing some of them to unethical behavior.

**Keywords:** ethics, audit' ethics, quality of financial reports, audit, quality, auditors

## الفهرس العام

I	إهداء
II	تحية وشكر
III	الملخص:
IV	الفهرس العام
VIII	قائمة الأشكال:
IX	قائمة الجداول
XI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
6	الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية.
7	تمهيد:
8	المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق
8	تمهيد:
8	المطلب الأول: التطور التاريخي والتعاريف الإجرائية لمهنة التدقيق في الجزائر
12	المطلب الثاني: فروض التدقيق
14	المطلب الثالث: مفهوم الاخلاق
14	الفرع الأول: الأخلاق لغة
14	الفرع الثاني: الأخلاق اصطلاحاً
15	المطلب الرابع: قواعد سلوك وآداب مهنة مدقق الحسابات
17	المطلب الخامس: أخلاقيات مهنة التدقيق
17	الفرع الأول: مفهوم أخلاق التدقيق
19	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي
19	المطلب السادس: أهمية أخلاقيات المهنة للمدققين

20.....	المطلب السابع: مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات
22.....	المبحث الثاني: الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر
22.....	تمهيد:
22.....	المطلب الأول: واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه.
24.....	المطلب الثاني: واجبات المهني في علاقته بالنقابة
24.....	المطلب الثالث: واجبات المهني في علاقته بزملائه
25.....	المطلب الرابع: واجبات تتعلق بتأطير المتدربين
25.....	المطلب الخامس: حقوق المهني في ممارسة مهامه
25.....	الفرع الأول: الحق في التعاون
26.....	الفرع الثاني: الحق في الحصول على مقابل نظير الأتعاب
26.....	الفرع الثالث: أحكام مختلفة
	المبحث الثالث: أخلاقيات مهنة التدقيق في ظل المعايير المحاسبية الدولية والبيئة المحاسبية والمالية في الجزائر
28.....	تمهيد:
28.....	المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية (ISA/IFRS)
28.....	الفرع الأول: مفهوم وخصائص المعايير المحاسبية
30.....	الفرع الثاني: أسباب نشوء و مجالات المعايير المحاسبة الدولية وأهميتها
32.....	المطلب الثاني: المعوقات التي تحد من الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية
33.....	الفرع الأول: الآثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وسلبيات غيابها:
35.....	الفرع الثاني: أهم المنظمات (الهيئات) التي تعني بالمعايير المحاسبية الدولية
36.....	المطلب الثالث: معايير الإبلاغ المالي (IFRS)
36.....	الفرع الأول: مفهوم معايير التقارير المالية الدولية IFRS
37.....	الفرع الثاني: أهمية IFRS

37.....	الفرع الثالث: أهداف IFRS
37.....	المطلب الرابع: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر
41.....	المبحث الرابع: جودة التقارير المالية في ظل المعايير الدولية والمحلية لإعداد التقارير
41.....	المطلب الأول: المعايير الدولية لإعداد التقرير
41.....	الفرع الأول: مفهوم التقرير
42.....	الفرع الثاني: نشأة التقرير
42.....	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة التقرير المالي
42.....	الفرع الأول: مفهوم التقارير المالية
43.....	الفرع الثالث: جودة التقارير المالية
45.....	المطلب الثالث: المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي وأنواعه
45.....	الفرع الأول: المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي
48.....	الفرع الثاني: أنواع التقرير المالي
50.....	المطلب الرابع: المعايير المحلية لإعداد التقرير المالي
50.....	الفرع الأول: محتوى معايير إعداد التقرير المالي في الجزائر
65.....	الفرع الثاني: تأريخ تقرير محافظ الحسابات
65.....	الفرع الثالث: إيداع وعرض تقارير محافظ الحسابات
66.....	الفرع الرابع: كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات
67.....	المبحث الخامس: عرض الدراسات العلمية السابقة
67.....	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
80.....	المطلب الثالث: دراسات باللغة الأجنبية
90.....	المطلب الثالث: أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات العلمية السابقة
91.....	خلاصة:
92.....	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية



93.....	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.
93.....	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة.
94.....	المطلب الثاني: طرق جمع البيانات وتحليلها.
96.....	المطلب الثالث: أدوات الدراسة.
100.....	المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة.
100.....	المطلب الأول: عرض البيانات الوصفية الخاصة بعينة الدراسة.
104.....	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة:
108.....	المطلب الثالث: التحليل الوصفي لأبعاد محور جودة التقارير المالية.
114.....	المبحث الثالث: تقييم ومناقشة نتائج لدراسة البحث حسب نمذجة (SEM-PLS).
114.....	المطلب الأول: تقييم نموذج الدراسة (SEM-PLS).
126.....	المطلب الثاني: اختبار النموذج الداخلي (النموذج الهيكلي).
132.....	المطلب الثالث نتائج اختبار فرضية الدراسة.
134.....	خلاصة الفصل.
135.....	خاتمة العامة.
141.....	قائمة المصادر والمراجع.
148.....	الملاحق.

## قائمة الأشكال:

- الشكل رقم 1: نموذج الدراسة.....95
- الشكل رقم 2: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس .....101
- الشكل رقم 3: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر.....101
- الشكل رقم 4: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....102
- الشكل رقم 5: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة.....103
- الشكل رقم 6: اجابات أفراد العينة حول بعد الاستقلالية.....104
- الشكل رقم 7: نموذج الدراسي الأول.....116
- الشكل رقم 8: Rho De joreskog معامل ثبات الاتساق الداخلي rho\_A.....120
- الشكل رقم 9: الموثوقية المركبة.....121
- الشكل رقم 10: متوسط التباين المستخرج AVE.....122
- الشكل رقم 11: متوسط التباين المستخرج AVE.....123
- الشكل رقم 12: يبين معاملات مسار النموذج.....127
- الشكل رقم 13: معامل التحديد المعدل.....129

## قائمة الجداول

- الجدول رقم:1 التطور التاريخي للنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي والمالي في الجزائري .....8
- الجدول رقم 2: يمثل العوائق الخاصة بتطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية في الإقتصاد الجزائري ..... 40
- الجدول رقم 3: نموذج ليكرت الخماسي ..... 99
- الجدول رقم 4: يمثل درجات مقياس ليكرت الخماسي ..... 99
- الجدول رقم 5: المتغيرات الوصفية للدراسة ..... 100
- الجدول رقم 6: اجابات أفراد العينة حول بعد الموضوعية ..... 105
- الجدول رقم 7: إجابات أفراد العينة حول بعد الكفاءة المهنية ..... 106
- الجدول رقم 8: اجابات أفراد العينة حول بعد النزاهة والشفافية ..... 107
- الجدول رقم 9: المتوسطات الإجمالية لأبعاد المتغير المستقل (أخلاقيات مهنة التدقيق) ..... 107
- الجدول رقم 10: اجابات أفراد العينة حول بعد الملائمة ..... 108
- الجدول رقم 11: إجابات أفراد العينة حول بعد الاعتمادية ..... 109
- الجدول رقم 12: اجابات أفراد العينة حول بعد القابلية للفهم ..... 110
- الجدول رقم 13: اجابات أفراد العينة حول بعد القابلية للمقارنة ..... 111
- الجدول رقم 14: المتوسطات الاجمالية لأبعاد المتغير التابع (جودة التقارير المالية) ..... 111
- الجدول رقم 15: اختبار التوزيع الطبيعي ( أخلاقيات مهنة التدقيق) ..... 112
- الجدول رقم 16: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة ( جودة التقارير المالية) ..... 113
- الجدول رقم 17 : نماذج القياس حسب (SEM-PLS) ..... 115
- الجدول رقم 18: معامل التحميل لأخلاقيات مهنة التدقيق ..... 117
- الجدول رقم 19: معامل التحميل لجودة التقارير المالية ..... 118
- الجدول رقم 20 : قيم ألفا كرونباخ للمتغيرات (Cronbach's Alpha) ..... 119
- الجدول رقم 21: Rho De joreskog ..... 120
- الجدول رقم 22 : الموثوقية المركبة ..... 121
- الجدول رقم 23 : التباين بين الأسئلة (Cross Loading) ..... 124
- الجدول رقم 24 : معيار Fornell-Larcker ..... 126
- الجدول رقم 25: اختبار نتائج معاملات مسار النموذج الهيكلية (فرضيات البحث) ..... 127
- الجدول رقم 26: معامل التحديد ومعامل التحديد المعدل ..... 129
- الجدول رقم 27 : حجم التأثير (F2) ..... 131

131.....	الجدول رقم 28: معامل الملائمة التنبئية (Q <sup>2</sup> )
132.....	الجدول رقم 29: الكفاءة المهنية وجودة التقارير المالية
133.....	الجدول رقم 30: الاستقلالية وجودة التقارير المالية
133.....	الجدول رقم 31: النزاهة والشفافية وجودة التقارير المالية

## قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
156	الملحق رقم 01: استبيان	01
158	الملحق رقم 02: تقرير مراجعة الحسابات	02
161	الملحق رقم 03: التوزيع الطبيعي	03
162	الملحق رقم 04: المتغيرات الوصفية	04
164	الملحق رقم 05: قياس العبارات	05

# مقدمة

يعتبر التدقيق المالي والمحاسبي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها. إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

كما يعتبر من المهن التي تحكمها سلوكيات و قواعد أخلاقية، حيث نشأت هذه المهنة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية بدرجة كبيرة من التعقيد وقد اقترن نجاح ورفع هذه المهنة بأخلاقيات وسلوكيات مؤديها لكونهم يقدمون معلومات تتصف بالمصداقية والموثوقية وذلك لاعتماد أطراف عديدة على تلك المعلومات كالحكومات والمستثمرين وغيرهم، فما كان من انهيار كبرى الشركات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير مثل شركات انرون (ENRON) عام 2001 وشركة وولدكوم (WORLD COM) عام 2002 إلا نتيجة إخلال مدققي الحسابات بأخلاق مهنتهم، وقد ارتبط هذا الانهيار بفضائح محاسبية كبيرة لتلك الشركات وبتورط كبرى مكاتب التدقيق الأمريكية مثل ارثر اندرسون (ARTHUR ANDERSON) في واحدة أو أكثر من هذه الفضائح، فانهايار الشركات المذكورة سابقا لم يكن بسبب القصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسية كانت في أخلاقيات المهنة ذاتها حيث أن شركة (ENRON) لم تتقيد بأليات القياس والإفصاح الخاص بالشركات ذات الأهداف المحددة، وتبعها تواطؤ مدققها (ARTHUR ANDERSON) بعدم الإبلاغ عن ذلك وإصداره للتقرير النظيف.

وحت تستطيع مهنة التدقيق الخارجي الارتقاء بخدماتها، واضفاء الثقة والشفافية في جودة التقارير المالية والمحاسبية المصرح بها من قبل الشركات، وجب على ممارسي هذه المهنة الالتزام بأخلاقياتها، والتي تشكل إحدى الشروط الأساسية لاستخدام المعلومات المحاسبية كأداة لاتخاذ القرارات.

ومما لا شك فيه أن الجزائر لم تكن في مأمن من هذا الانشغال العالمي، فهي لا تختلف عن باقي الدول في تنظيمها لمهنة التدقيق الخارجي بسنها مجموعة من القوانين والتشريعات هدفها المحافظة على سمعة المهنة وشرفها، حيث أكدت على ضرورة احترام الأخلاقيات المهنية في الممارسة العملية من أجل إعطاء الشكل الذي تستحقه لضمان مستوى يليق بها في المجتمع الجزائري وفي العالم ككل.

أولاً: الإشكالية

انطلاقاً من الطرح المعرفي السابق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية

1. الإشكالية الرئيسية

ما مدى تأثير أخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية؟

لدراسة هذه الإشكالية والإجابة عنها من خلال طرح التساؤلات الفرعية التالية:

2. الاسئلة الفرعية

1- ما لمقصود بالتدقيق وما الهيئات الداعمة له؟

2- ماهي أخلاقيات مهنة التدقيق وفيما تتمثل أبعاده؟ وماهي القوانين المنظمة لها في الجزائر؟

3- فيما تتمثل اسهامات المنظمات المهنية في تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق؟

4- ما مفهوم جودة التقارير المالية وماهي أبعادها؟

ثانياً: فرضيات الدراسة:

يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية

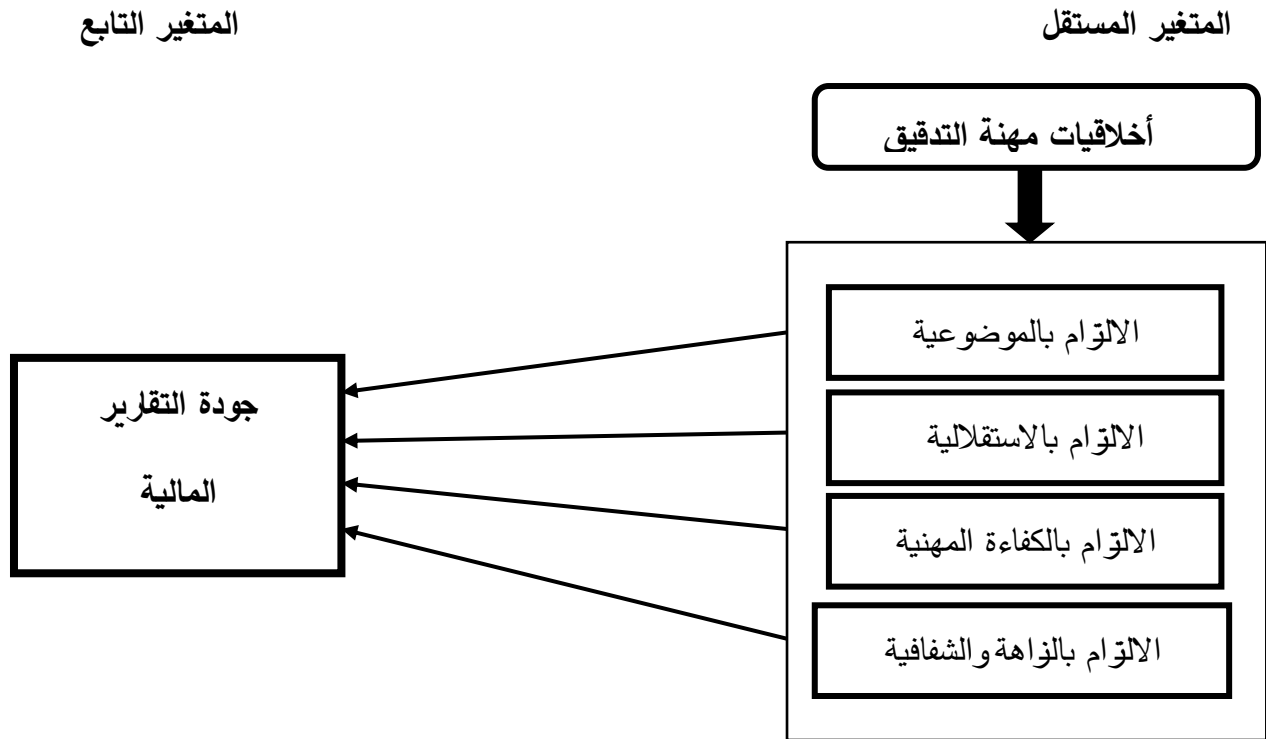
وتتفرع الفرضية الرئيسية الى أربع فرضيات أساسية وهي كالتالي:

- يؤثر الالتزام بالموضوعية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- يؤثر الالتزام بالاستقلالية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- يؤثر الالتزام بالكفاءة المهنية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- يؤثر الالتزام بالنزاهة والشفافية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.



ثالثا: نموذج الدراسة:

الشكل رقم(01): نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التوضيحية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على مصادر مختلفة

يوضح الشكل رقم(01) نموذج الدراسة المقترح، العلاقة بين متغيرات البحث فيتمثل المتغير المستقل في أخلاقيات مهنة التدقيق ومدى التزام المدققين بها والمتمثلة في أبعادها (الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية) والمتغير التابع الذي يتمثل في جودة التقارير المالية.

**رابعاً: أهمية الدراسة:**

زاد الاهتمام بموضوع أخلاقيات مهنة التدقيق المالي والمحاسبي من المنظور المفاهيمي النظري والواقع العملي الممارس، خاصة في ظل الفضائح المالية الأخلاقية التي تعرض لها العالم، فالجزائر كيرها من الدول ليست في مأمن من هذا الانشغال العالمي، الأمر الذي يلزم تسليط الضوء على أخلاقيات المهنة ومدى الالتزام بها لتحسين جودة التقارير المالية.

**خامساً: أهداف الدراسة:**

- التعرف على أخلاقيات مهنة التدقيق وما مدى مساهمتها في تحسين جودة التقارير المالية.
- دور المنظمات المهنية في تطبيق أخلاقيات المهنة.
- التعرف على معوقات تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر وسبل معالجتها.
- معرفة تأثير الالتزام بالموضوعية في تحسين جودة التقارير المالية.
- معرفة تأثير الالتزام بالاستقلالية في تحسين جودة التقارير المالية.
- معرفة تأثير الالتزام بالكفاءة المهنية في تحسين جودة التقارير المالية.
- معرفة تأثير الالتزام بالنزاهة والشفافية في تحسين جودة التقارير المالية.

**سادساً: حدود الدراسة:**

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة أجزاء:

- ✓ **الحد الموضوعي:** يتمثل في بحث الأثر الذي تحدثه أخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية.
- ✓ **الحد المكاني:** من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة تم اختيار المؤسسات الاقتصادية ومكاتب التدقيق وكذلك المستفيدون الذين يعتمدون على تقارير المدقق الخارجي (المستثمرون، البنوك، عمال المؤسسة محل التدقيق، المديرين، مصلحة الضرائب).
- ✓ **الحد الزمني:** تم اعداد ومعالجة هذه الدراسة في الفترة الممتدة بين 2019-2022

**سابعاً: منهج الدراسة:**

على ضوء طبيعة الدراسة والأهداف المنشودة تم استخدام المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري للدراسة، والذي يسمح بوصف الظاهرة محل الدراسة نظرياً، إضافة إلى المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية من أجل استخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.

أما عن الأدوات المستخدمة في الدراسة فقد تم استخدام استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، والتي تمت معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. وكذا برنامج Smart pls3

**ثامناً: صعوبات الدراسة:**

أثناء قيامنا بالدراسة اعترضتنا جملة من الصعوبات نرجو في المستقبل أن يتم معالجتها، ونذكر منها:

- استحالة الوصول إلى أفراد عينة الدراسة في مصالحتها، بسبب تفشي وباء (Covid-19) المستجد؛
- انشغالات بعض الأعوان الإداريين مما تماطل في الرد على استمارات الاستبيان؛
- نقص كبير في تطبيق التدقيق وأغلب المهنيين يمارسون المحاسبة لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**تاسعاً: هيكل الدراسة:**

تم إنجاز الدراسة في فصل نظري تناول الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية في الفصل الأول، والأدبيات التطبيقية في الفصل الثاني من خلال استعراض دراسات سابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية، هذا ويليه إجراء دراسة ميدانية في الفصل الثالث التطبيقي حيث تم تخصيص المبحث الأول لتقديم طريقة ومنهج الدراسة بالإضافة إلى الأدوات المستعملة، أما المبحث الثاني فقد اشتمل على عرض وكذا تحليل ومناقشة النتائج المتحصل عليها.

**الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق  
وجودة التقارير المالية**

### الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

#### تمهيد:

تمثل أخلاقيات الاعمال إحدى التحديات التي تواجه المؤسسات ومنظمات الاعمال نظرا للأهمية البالغة التي تشكلها الأخلاقيات في ميدان الاقتصاد، ولم يخل الفكر المعاصر من دراسة الأخلاق على العموم حيث ظهر العديد من العلماء والباحثين والمنظرين في هذا المجال وأسسوا نظريات ونماذج تفسر الأخلاقيات في مجال الأعمال، وأعطوا للموضوع مكانة كبيرة بإجراء دراسات وأبحاث وتحرير مقالات تعالجه.

ما حدث من انهيارات وانتكاسات لشركات عملاقة في بعض دول العالم بشكل عام ولولايات المتحدة الامريكية بشكل خاص أعاد مشكل الأخلاقيات إلى الساحة المهنية وخصوصا بعد انهيار أكبر شركات التدقيق والمراجعة في العالم (ARTHUR ANDERSON) وثبتت تورطها في تلاعبات مالية في الشركات التي كانت تقوم وتشرف على تدقيق ومراجعة حساباتها.

ان انعكاس اخلاقيات مهنة التدقيق وأثرها الإيجابي على أداء المدققين في كشف اي ممارسات خاطئة او تلاعب في القوائم والتقارير المالية أصبح غاية سامية تسعى كل منظمة للوصول اليها لما لها من فوائد مادية وغير مادية.

ففي هذا الفصل سنتطرق لموضوع أخلاقيات مهنة التدقيق والدور الذي تؤديه في تحسين جودة التقارير المالية بالتفصيل، لتبسيطه أكثر للقارئ والترغيب فيه، من خلال معرفة تأثير عناصر هذه الأخلاقيات والمتمثلة في الالتزام بالموضوعية والاستقلالية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

### المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة التدقيق

تمهيد:

تعتبر الأخلاق سمة كل مجتمع ودلالته في مستوى نجاحه وعلو شأنه، وإذا كنا في مجتمع المدققين فإن الأخلاق تعبر عن مجموعة القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطيء، فهي تمثل خطوطا توجيهية للمدققين في أداء أعمالهم المهنية، وأهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، لا يمكن القول عن وجود تعريف شامل وكاف للأخلاق، ومن العلماء من يعتبر علم الأخلاق علما يتولى تشجيع الناس وحثهم على عمل ما هو صائب، ويقول آخرون أن الأخلاق تدرس ما ينبغي أن يكون وليس ما هو كائن؛ أي ما يجب أن تكون عليه أفعال وتعاملات الناس بعضهم بعضا، لذلك فإن علم الأخلاق يدرس المبادئ الأخلاقية وليس الأفعال الفردية التي تختلف من فرد لآخر.

### المطلب الأول: التطور التاريخي والتعاريف الإجرائية لمهنة التدقيق في الجزائر

أهم معيار يبين التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي والمالي في الجزائر والتي غالبا ما يقصد بها محافظ الحسابات، هو معيار الإصدارات القانونية أو التشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر، ولإشارة أن قبل سنة 1969م لم يكن أي نص قانوني جزائري خاص بهذه المهنة لكونها كانت تدير قبل التاريخ بالقوانين الفرنسية.

الجدول الاتي يعرض التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي المهنة، ولكون وجود عدد كبير لهذه الاخيرة منذ الاستقلال.

الجدول رقم: I التطور التاريخي للنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي والمالي في الجزائري

النص القانوني	تاريخ الاصدار	التسمية	المحتوى
المرسوم رقم 107_69	1962-12-31	قانون المالية 1970	تناول مهنة التدقيق لأول مرة في الجزائر حيث نصت المادة 39 من هذا المرسوم ان يقوم الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مدققين للحسابات في المؤسسات الوطنية المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري او الشركات التي تملك فيها الدولة او هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل اصولها وخصومها.
الامر 82_71	1971-12-29	تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي	نظمت مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة بموجب الامر رقم 71-82 من خلال تنظيم مهنتي الخبراء والمحاسبين المعتمدين، اما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة المفتشية العامة للمالية، حيث قام هذا الامر بتأسيس "المجلس الاعلى للمحاسبة" تحتوي صاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في اعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الحاسب والمحاسب المعتمد.
المرسوم رقم 173_70	1973-11-16	مهام وواجبات مدقق الحسابات	حيث اعتبر مدقق الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التالين المراقبين العاميين للمالية، مراقبوا المالية، مفتشوا المالية، الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية. والملاحظ لحد الان ان محافظ الحسابات ما هو الا موظف لدى الدولة.
القانون 05_80	1980-03-01	المراقبة من طرف مجلس المحاسبة cour des comptes	ارساء اليات رقابة فعالة لمنع الاختلاسات في المؤسسات الونية من خلال انشاء مجلس المحاسبة واعطائه احقية رقابة والتأكد من صحة ونزاهة الحسابات التي تتضمن العمليات المحاسبية والمالية للمؤسسة.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

القانون 08_91	1991-04-27	مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد	اول قانون يعنى بمهنة التدقيق بصفة مباشرة، اعلن عن ميلاد المصنف الوطني للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، محاسب معتمد، وهو هيئة مستقلة مما يعني فتح هذه الوظيفة لكل من تتوفر فيهم الشروط وليس فقط المراقبين التابعين للوزارة الوصية، وبالتالي تحقق اهم شرط في الممارسة المهنية لوظيفة التدقيق وهو شرط الاستقلالية.
قرار 02_24_SPM103	1994-02-02	توصيات لمحافظي الحسابات	قرار بامر من وزير الاقتصاد يضم توصيات لمحافظي الحسابات، من اهمها ضرورة تطوير المهنة وتماشيا مع المستجدات الجديدة كتقنيات المحاسبية الجديدة، معايير التدقيق الدولية....
مرسوم تنفيذي 20_92	1992-01-13		انشاء مجلس نقابة وطنية يهتم بشؤون المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق حيث يسعى الى ضمان حقوقهم وتحقيق مطالب اخرى مختلفة.
مرسوم تنفيذي 136_96	1996-04-15	مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين اخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة.	يتضمن القانون القواعد الاخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين المسجلين في مجلس النقابة الوطنية.
مرسوم تنفيذي 318_96	1996-09-25	المجلس الوطني للمحاسبة conseil national de la comptabilité	انشاء المجلس الوطني للمحاسبة الي يعتبر هيئة استشارية لدى وزارة المالية، يهتم بشؤون البحث، التطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة، هذا المجلس جد مهم للمدقق ومحافظ الحسابات بحكم العلاقة بين المهنتين.
مرسوم تنفيذي 431_96	1996-11-30	تعيين محافظ الحسابات	يتضمن هذا القانون كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
مرسوم تنفيذي 485_97	1997-12-01	تعديل المرسوم 20_92	جاء هذا المرسوم ليعيد ويتم المرسوم 20-92 والمتعلق بمجلس النقابة الوطنية ومن اهم الاضافات تلك المتعلقة بإضافة عضو في النقابة يمثل وزارة المالية.
قرار من وزارة المالية	1998-03-28	شهادات ممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد	قرار صادر في الجريدة الرسمية 30 بتاريخ 13-05-1998 الصفحة السادسة يتضمن كفاءات نشر مقاييس تقدير الانجازات والشهادات التي تسمح بممارسة مهنة خبير محاسبي محافظ حسابات محاسب معتمد.
قرار من وزارة المالية	1999-03-24	شروط الخبرة والموافقة	قرار صادر في الجريدة الرسمية 32 بتاريخ 02-05-1999 الصفحة الرابعة، يتضمن شروط الخبرة المهنية لممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد ويتضمن الموافقة على الشهادات.
قانون 01_10	2010-06-29	شروط وكيفية الممارسة المهنية	بموجب هذا القانون تم تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تنشط في هذا القطاع وأعيدت الهيكلة على النحو التالي: مصف وني للخبراء المحاسبين ولغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية، مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب قانون 08/91، حيث اصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية، مراقبة النوعية المهنية والتقنية لا

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

عمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني. بصدور هذا القانون أصبح من الممكن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر عن طريق تكوين شركات اسهم او شركات ذات مسؤولية محدودة او شركات مدنية او تجمعات ذات منفعة مشتركة، بشرط ان يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.			
يبين هذا المرسوم كل الجوانب الواجب علمها عند تعيين محافظ حسابات بواسطة دفتر الشروط.	تعيين محافظ الحسابات	2011-01-27	مرسوم تنفيذي 32_11
قرار صادر من وزارة المالية يحدد مجموعة من معايير لا اعداد تقرير من قبل محافظ الحسابات، كما يبين محتوى ومضمون كل تقرير وفقا لمختلف انواع التقارير والتي ذكرها القرار بالتفصيل في ملحقه، من بين اهم انواع التقارير تقرير التعبير عن الراي حول القوائم المالية، تقرير حول الاتفاقيات المنظمة تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية، تقرير حول استمرارية الاستغلال.	معايير اعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات.	2016-02-24	قرار رقم 30
هذا المقرر صد من المجلس الوني للمحاسبة، يحتوي على بعض معايير التدقيق الجزائرية والتي تتماشى مع معايير التدقيق الدولية، يحتوي هذا المقر على معيار 210 اتفاق حول احكام مهام التدقيق، معيار 505 التاكيدات الخارجية، معيار 560 احداث تقع بعد اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة، معيار 580 التصريحات الكتابية.	معايير التدقيق الجزائرية) Normes Algériennes (d'Audit	2016-02-04	مقرر 02
اصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر اخر يحتوي على اربعة معايير تدقيق جزائرية، معيار 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، معيار 500 العناصر المقنعة، معيار 510 مهام التدقيق الاولية، الارصدة الافتتاحية، معيار 700 تاسيس الراي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.	معايير التدقيق الجزائرية (NAA).	2016-03-11	مقرر 150
اصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر اخر يحتوي على اربعة معايير تدقيق جزائرية، معيار 520 الاجراءات التحليلية، معيار 570 استمرارية الاستغلال، معيار 61 استعمال اعمال المدققين الداخليين، معيار 620 استعمال اعمال خبير معين من طرف المدقق.	معايير التدقيق الجزائرية (NAA).	2017-03-15	مقرر 23
صدر في الجريدة الرسمية رقم 45 بتاريخ 2017-07-30، هذا القرار الوزاري المشترك حيث يقترح طريقة جديدة لتكوين ومنح اعتماد لخبير محاسبين محافظ حسابات ومحاسب، منهجية تختلف تماما على ماكان يعمل به، فعوض الاكتفاء بفترة تربص في مكتب تدقيق اصبح ضروري المرور بالمعهد الجديد الذي يتميز ببرنامج تكويني يتماشى ومتطلبات المهنية، يحدد القرار قائمة الشهادات الجامعية لمهنة المحاسب التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والتدقيق، عدد وطبيعة وبرنامج ومعامل الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.	معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة و التدقيق.	2017-03-07	قرار وزاري مشترك

(اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على المراسيم المنظمة للتدقيق، 2021)

وعرّف «Banoumal» et «Geremond» التدقيق على أنها: اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كلّ الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة (أقسام عمر، 2016، صفحة 25).



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

وفي تعريف آخر نجد أن: التدقيق هو الفحص المهني الذي يقوم به شخص ذو كفاءة واستقلالية من أجل إبداء الرأي معلل حول قانونية وسلامة القوائم المالية (اليومي، 2003، صفحة 30).

ويقصد بمعيار القانونية: التطبيق للقوانين والإجراءات المعمول بها.

معيار السلامة: وهو التطبيق بحسن النية لهاته القوانين.

وفي تعريف آخر: "التدقيق هو علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة (محمد سمير و عبد الوهاب ، 2002 ، صفحة 35).

ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن التدقيق هو عبارة عن علم يعنى بعملية الفحص المهني المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية وإمكانية الحكم على سلامة القوائم المالية والتعبير المالي السليم لهاته القوائم وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد بالرجوع إلى معايير النوعية وهي:

· معيار القانونية.

· معيار السلامة.

· معيار الصورة الوافية؛ إضافة إلى المعايير الثلاثة " LE 3E "، وهي:

· معيار الاقتصادية (économie): مدى التصرف العقلاني في الموارد المتاحة لدى المسيرين.

· معيار الكفاءة (efficacité): مدى تحقيق الأهداف على مستوى المؤسسة.

· معيار الفعالية (efficience): مدى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة.

يهدف هذا النشاط في النهاية إلى الرفع من اعتمادية المعلومة محل الفحص.

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن تلخيص مراحل التدقيق في المراحل التالية:

أ- **الفحص**: التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛ أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة.

ب- **التحقيق**: ويقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة عن فترة مالية معينة.

وباعتبار أن وظيفتي الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان فمن خلالهما يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزه المالي.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

**ج- التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المؤسسة أو خارجها وهو آخر خطوة في عمل المدقق.

**التدقيق:** هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرآن، بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك تحديد مدى التوافق والتطابق بين هه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بالنتائج المدققة، الأمر الذي يساهم في حماية اصول الشركة ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق اهدافها بفاعلية ويستخدم مواردها بكفاءة وهذه العملية تؤدي عن طريق مدقق مؤه وحيايدي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها، عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات التدقيق.

### المطلب الثاني: فروض التدقيق

#### تمهيد:

تقوم عملية المراجعة على مجموعة من الفروض التجريبية يتم الرجوع إليها في عمليات الفحص، وفي هذا الإطار يعرف Kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل وترشيد السلوك، وفي هذا الصدد فقد شهدت الساحة البحثية محاولات لإيجاد إطار موحد للفروض لكن حتى الآن لا يوجد اتفاق بين الباحثين، وفيما يلي نموذج للفروض المقبولة عموماً (أقسام عمر، 2016، صفحة 40).

**1- قابلية البيانات للفحص:** يقوم نشاط التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية من أجل الحكم على مصداقية المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وعليه فإن عملية تقييم البيانات تقوم على المعايير التالية:

أ- **ملائمة المعلومات:** ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب- **قابلية الفحص:** أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.

ج- **عدم التحيز في التسجيل :** بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

د- **قابلية القياس الكمي:** وهو يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية.

### 2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:

يقوم هذا الفرض على فرضية قيام استراتيجية تعاون بين المدقق والإدارة تسمح بتبادل المنافع بين الطرفين، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات ولذلك

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة، وبالمقابل يستفيد المدقق من تعاون الإدارة في مجال الحصول على المعلومات الضرورية تسمح بإبدائه لرأي فني محايد.

**3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:**

هذا الفرض يبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله من أجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال الكفاءة باعتبارها معيار من المعايير الشخصية للتدقيق.

**4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:**

إن فرضية وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة من شأنه أن يضيق مجال الخطر القائم في المؤسسة، وعليه فإن المراجع يصبح أمام خيار المراجعة الكاملة الاختبارية بدل المراجعة الكاملة التفصيلية التي لا تستتي جزئية ولو بسيطة من مخرجات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

**5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية والبيانات المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والالتزام بها يعتبر مؤشرا على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال على مستوى المؤسسة.

**6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يقوم هذا الفرض على قاعدة الاستمرارية في الأداء، فإذا اتضح إلى مراقب الحسابات أن المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وأن نظام الرقابة الداخلية سليم في الحاضر، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح.

**7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمرجع فقط:** ويعني بذلك أن العلاقة القائمة بين المؤسسة والمراجع تحكمها ضوابط محددة في القوانين والمعايير الدولية للتدقيق، وعليه فما يجب أن يتحلى به المراجع هو الاستقلالية والحيادية في أدائه، وكذلك الحال بالنسبة للمدقق الداخلي باعتباره يحمل برنامجا سنويا يلتزم به أثناء تنفيذه لمهامه داخل المؤسسة.

### المطلب الثالث: مفهوم الاخلاق

#### الفرع الاول: الأخلاق لغة

تعرف الأخلاق لغوياً على أنها " العادة والسجية والطبع والمروءة والدين".  
ويفسر ابن منظور ذلك بقوله " أي الخلق ". أنه صورة الإنسان الباطنة وهي نفسه وأوصافها ومعانيها المختصة بها بمنزلة الخلق لصورته الظاهرة وأوصافها ومعانيها ولهما أوصاف حسنة وقبيحة. (ابن منظور، 1988، صفحة 20)

- وجاء في قاموس المعاني " :الخُلُق :اسم: والجمع أخلاق، والخُلُق :حال النفس الراسخة تصدر عنها الأفعال من خير أو شر من غير حاجة إلى فكر وروية، وجِدَّة الخُلُق :نَزَعَةُ الغضب والانفعال بسرعة، وسئ الخُلُق :صاحب خلق رديء منحط، ووداعة الخُلُق :لينُهُ ودمائتُهُ، وهو في علم النفس :تنظيم متكامل لسمات الشخصية أو الميول السلوكية يمكن للفرد من الاستجابة للعرف وآداب السلوك.
- وفي مختار الصحاح " :والخلق بسكون اللام وضمها السجية وفلان يَخْلُق بغير خُلُقِهِ أي يتكَلَّفُهُ.

#### الفرع الثاني: الأخلاق اصطلاحاً

تعددت التعاريف ولكن سنذكر أهمها:

- يعرفها الشيخ الغزالي رحمه الله بأنها "هيئة راسخة في النفس تصدر عنها الأفعال ببسر وسهولة من غير حاجة إلى فكر وروية ". فإن كانت الهيئة بحيث تصدر عنها الأفعال الجميلة المحمودة عقلاً وشرعاً، سميت تلك الهيئة خلقاً حسناً، وإن كان الصادر عنها الأفعال القبيحة سميت الهيئة التي هي المصدر خلقاً سيئاً.
- هي مجموعة من المبادئ التي لها صفة الرسوخ العقلي والوجداني تحكم سلوك الفرد أو الجماعة وتميز بين الصح والخطأ (كلحي أحمد، 2012، الصفحات 20-21).
  - أما قاموس لنجمان Longman فقد عرف الأخلاقيات على أنها مبادئ السلوك والآداب التي تحكم الفرد والجماعة، وترتبط هذه المبادئ بتحديد ما هو خطأ وما هو صواب في موقف معين
  - أما (الأشعري، 2013): مفردها الخلق وهو السلوك الذي يمارسه الشخص باقتناع تام نظراً لأهميته، حتى ولو لم يتفق مع هواه أو مصلحته، بحيث يصبح الخروج عن القواعد الأخلاقية الملزمة للفرد والجماعة جرماً يعاقب عليه النظام.
  - والأخلاق هي مجموعة القواعد والمبادئ المجردة التي يخضع لها الإنسان في تصرفاته، ويحتكم إليها في تقييم سلوكه، وتوصف بالحسن أو بالقبح (أحمد الشرباحي، 1987، صفحة 25).
  - أما Peter Drucker من أشهر كتاب الإدارة في القرن الحادي والعشرين فيركز على البعد الموضوعي للأخلاق لكونها علماً مراعي الجانب المادي ويعرفها بأنها العلم الذي يعالج الاختبارات العقلية على أساس التقييم بين الوسائل المؤدية إلى الأهداف.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- هي مجموعة من القواعد والآداب السلوكية والأخلاقية التي يجب أن تصاحب الإنسان المحترف في مهنته تجاه عمله، وتجاه المجتمع ككل، وتجاه نفسه وذاته.

- هي عبارة عن العديد من المبادئ والمعايير التي تدير سلوكيات وأداء الموظف وزملاء العمل في العمل المهني، وتتصل هذه المبادئ والمعايير بالتمييز بين ما هو صحيح أو خطأ في موقف معين أو نشاط مهني معين.

- هي عبارة عن العديد من القيم والأعراف والتقاليد التي يتفق ويشترك بها جميع العاملين في وظيفة ومؤسسة مهنية واحدة، بحيث تشمل على جميع الحقوق والواجبات والأساسيات والقواعد الخاصة بالتعامل بينهم وتنظيم شؤونهم وواجباتهم تجاه العملية المهنية وتجاه بعضهم البعض، وتقوم هذه الأخلاقيات على تنظيم سلوك الموظف في إطار المهنة التي ينتمي لها (لطفي، 2008، صفحة 50).

- هي عبارة عن العديد من المبادئ أو الأسس المحددة التي يجب على جميع من ينتمي لوظيفة معينة أو مؤسسة مهنية معينة احترامها، ويمكن تصويرها على أنها تحليل وسائل تطبيق المعايير الأخلاقية للموظفين في قراراته المهنية الملموسة المتخذة من داخل المؤسسة المهني والتي تؤثر على قرارات الإدارة المهنية أو القرارات المهنية الخاصة بالمؤسسة المهنية كاملة (شحاته السيد و عبد الوهاب نصر علي، 2009، صفحة 28).

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن الأخلاق المهنية في العمل تهتم بجميع السلوكيات المهنية والقيم المهنية ذات العلاقة بنظام وثقافة المؤسسة المهنية الواحدة ويتعاملون من خلالها جميع الموظفين.

### المطلب الرابع: قواعد سلوك وآداب مهنة مدقق الحسابات

هي مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتعين على مدقق الحسابات التحلي بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم.

وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي (96-136، 1996، صفحة 20):

1. **الأمانة والمصادقية:** تعبر عن الصدق والصراحة، بمعنى أن المدقق يجب أن يكون صريحا لا يغش ولا يكذب، والتي تعكس جودة الإفصاح وقدرته على إنجاز عمله بشكل دقيق وبالوقت المناسب.
2. **الاستقامة:** بمعنى أن يكون المدقق صاحب مبدأ وأمين ويعمل عملا يقتنع به بحيث لا يعمل بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة.
3. **النزاهة والشفافية:** وتعني ان يتصف مدقق الحسابات بالعدل وان يتحلى عند قيامه بعمله امهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وان يتجرد

- من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، كما ينبغي على مدقق الحسابات ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني.
4. **الكفاءة المهنية:** وتعتبر عن قدرة مدقق الحسابات في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل، والتزامه بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه، والسعي إلى الامتياز في أداء مسؤولياته المهنية بكفاءة وإخلاص.
5. **حفظ الوعد:** بحيث يكون المدقق محلاً للثقة.
6. **الولاء والإخلاص:** يجب على المدقق أن يكون مخلص للأسرة والوطن والمهنة، بحيث لا يفصح عن معلومات تمثل أسرار ويحافظ على القدرة الخاصة بالتوصل إلى الحكم المهني المحايد مع تجنب أية تأثيرات غير ملائمة أو تعارض المصالح.
7. **العدالة:** يتعين على المدقق أن يكون عادلاً ولديه القدرة على الاعتراف بالأخطاء.
8. **الاهتمام واحترام الآخرين:** يجب على المدقق أن يكون عطوفاً كريماً لديه القدرة على العطاء وأن يكون في خدمة الآخرين.
9. **الالتزام بالمواطنة والقوانين:** يجب على المدقق الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات، حتى إذا كانت تتضمن بنود غير عادلة.
10. **المثابرة والسعي نحو التفوق:** يجب على المدقق أن يكون مثابراً وساعياً للتفوق في كافة الأمور، وأن يجتهد عند الوفاء بكافة مسؤولياته الشخصية والمهنية.

### المطلب الخامس: أخلاقيات مهنة التدقيق

#### الفرع الأول: مفهوم أخلاق التدقيق

يعتبر المدقق من العناصر المهمة في العمل ويتوجب الاهتمام بجميع المثيرات والعوامل التي قد تؤثر في سلوكياته وإنجازاته المهنية في العمل المهني، وقبل التطرق لأخلاقيات مهنة التدقيق نعرض على التعريفات الإجرائية للتدقيق.

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

- أخلاقيات مهنة التدقيق هي عبارة عن مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية والتي يمتلكها كل فرد والتي تمثل الخصائص التي يتعين أن توافر في السلوك الأخلاقي لهم (عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيوي، 2012، صفحة 40).

- هي مجموعة من القيم والخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي للمدقق مثل الأمانة والعدالة والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية ولا بد من ضرورة التزام المحاسبين والمراجعين بالقواعد الأخلاقية و المتطلبات القانونية أو المعايير التي تقرضها الدولة (شحاته السيد و عبد الوهاب نصر علي، 2009، صفحة 22).

- يعرف مانويل فيلاسكويز ( Manuel Velasquez ) وهو كاتب بارز في مجال أخلاقيات المهنة، أخلاقيات المهنة بأنها" دراسة للمعايير الأخلاقية وكيفية تطبيقها على النظم والمؤسسات التي من خلالها تنتج المجتمعات الحديثة السلع والخدمات وتوزعها وعلى الأشخاص الذين يعملون داخلها (لطي، 2008، صفحة 20).

- ويعرف باتسون ونيف ( Batson and Nef ) أخلاقيات المهنة بأنها تطبيق للمعايير الأخلاقية على الهياكل والسياسات والأنظمة وعمليات صنع القرار التي تسهل إنتاج السلع والخدمات وتوزيعها وتؤثر على معاملة الأشخاص داخل المنظمة وفي مجتمع أكبر.

- تعبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطيء، وبالتالي فإن أخلاقيات المحاسبة ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك المحاسبي، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوط توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم المهنية (عبد الوهاب، 1990، صفحة 38).

- الأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم التمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال المحاسبة والتدقيق، فن الأخلاقيات تكون بمثابة مقاييس ومعايير القيم والسلوكيات الأخوية التي تحكم العسل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل أما ركائز السلوك الأخلاقي في بيئة العمل فإن سلوك الإنسان الأخلاقي يتأثر بعدة

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

مؤثرات ايجابية وسلبية، داخلية وخارجية، ويصل كثير هذه المؤثرات بأن تغطي على خلقه الأساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خلقا وطبعاً، وإذا أرادت أي منظمة أن تبني بيئة عمل واضحة وأحقيه، فلا بد لها من وضع قوانين واضحة، ثقافة وركائز أساسية تبدأ من الثقافة التي تبقها ونشرها لاستراتيجيتها في الشركة والعمل مع الأفراد فيها، وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعيلها بدءاً منها ومروراً بالأفراد العاملين وبيئة العمل الخاصة بهذه البيئة (ابن منظور، 1988، صفحة 33).

ويعتقد الباحث أن وجود إطار أخلاقي يحيط بتصرفات المدققين خاصة في الحالات المعقدة (المعضلات المعقدة)، وذلك لتوضيح ما هو صحيح أو ما هو خطأ، فمفهوم أخلاقيات العمل المهني يشير إلى معرفة الخطأ والصواب في موقع العمل ومحاولة عمل ما هو صواب وجيد في مخرجات المعلومات المحاسبية التي يقدمها المدققون اتجاه ذوي العلاقة بالشركة من أصحاب المصالح (Stakeholder)، وأن المنظمات تضع معايير إلى جانب المعايير الذاتية للأفراد والجماعات والتي تعمل جميعها كمحددات للسلوك اتجاه مسؤوليات وواجبات العمل.

إن أخلاقيات مهنة التدقيق تنعكس على أداء المدققين وأنشطتهم، إذ أنهم سيراعون المحددات الأخلاقية قبل أن يظهر أي رد فعل لهما أثناء القيام بمهمة التدقيق، فأخلاقيات المهنة هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة، التي تظهر على تصرفات المدققين الغير قانونية والأخلاقية أو الإزعاجات التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني الذي يهتم بما هو صحيح أو ما هو خاطئ في الحالات الاعتيادية فضلاً عما يواجهه المدقق في عمله اليومي كاستخدامه موارد الشركة لأغراض شخصية أو الاتفاقيات غير الواضحة.

- تمثل أخلاقيات مهنة التدقيق مبادئ مهمة للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح والسلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة، لكون هذه المبادئ السلوكية والقيم الأخلاقية هي التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ، لتصنع محددات عملية اتخاذ القرارات (السكرانة،، صفحة 44).

ومن خلال التعاريف السابقة (اعداد الباحث، 2021)، يمكن القول أن أخلاقيات المهنة تتضمن القيم والمبادئ والمعتقدات التي تظهر على سلوك الفرد وهي الإطار العملي العام الذي لا يجب أن يتنازل عليه المهني أثناء تأدية مهامه وإلا يعتبر مخلاً بمستوى الأداء مقارنة مع زملائه في المهنة.

وهي تدور حول أربعة محاور رئيسية هي القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاملات، وعدم التحيز بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع هذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقيات هذا النشاط.



### الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي:

وتتأثر الأخلاقيات كثيرا بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات النافذة والعوامل الوقفية، وتحدد علاقات المدير بالأفراد العاملين والأفراد الآخرين خارج الشركة ونوي المصالح في المجتمع، ومن خلال متابعة تطور الفكر الإداري تجد أن أخلاقيات الإدارة كثيرا ما غيرت مكن طبيعة العمل الإداري، ففي الماضي كان التركيز على حماية مصالح المالكين والاهتمام بالأرباح في حين أن الاتجاه الحالي يركز على الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة.

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى المدقق وهي: (شحاته السيد و عبد الوهاب نصر علي، 2009، الصفحات 55-57)

- **التشريعات:** وتعني دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح الأخرى التي تبحث في أخلاقيات العمل، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث أنها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها اتجاه العمل الذي يؤديه، وهذه التشريعات تشكل مصدرا مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليلة.

- **البيئة الاجتماعية:** تؤثر على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، فهي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته.

- **البيئة الاقتصادية:** تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للمدقق دور كبيرا في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها، فهي تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا ونهجا معينا للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

### المطلب السادس: أهمية أخلاقيات المهنة للمدققين

التعرف على أهمية أخلاقيات المهنة للمدققين في العمل والمؤسسات المهنية، والتي تتمثل من خلال ما يلي: (لظفي، 2008، صفحة 66)

- تساعد المدقق على أن يقوم في بناء الحياة المهنية الخاصة به في المجال المهني، بحيث تساهم في تشكيل شخصيته المهنية في المكان المهني الذي يقوم به بأداء واجباته المهنية المختلفة.
- تعتبر من المعايير والقواعد الأساسية الخاصة بتعديل وتقويم تصرفات المدقق المهني في العمل والمؤسسات المهنية، من حيث توجيههم للطريق السليم في العملية المهنية من حيث تعاملهم واحترامهم للقوانين المهنية واحترامهم للعلاقات المهنية.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- تعتبر من الأسس التي يتم من خلالها تقييم سلوك المدققين وجميع العاملين في العمل في جميع المواقف والظروف الخاصة بالعملية المهنية، وتقوم بتحديد وتمييز الإيجابيات والسلبيات في العملية المهنية.
- تعتبر بمثابة وقاية للمدقق من السلوكيات والقيم السلبية، وتزيد من ثقة المدقق بنفسه وعاداته المهنية الإيجابية.
- تعتبر من المنيريات التي تساعد على قدرة المدقق على صنع واتخاذ القرارات المهنية المتعلقة بالأمور المهنية.
- تعزيز وتحسين سمعة المؤسسة المهنية بين المؤسسات المهنية الأخرى وفي السوق المهني.
- تعتبر من المؤسسات المهنية الموثوق بها من حيث عدم تسريب وإفشاء الأسرار المهنية.
- تعتبر ذات مدققين أكفاء مهنيًا، وخاصة عندما تكون الثقة المهنية عالية بهم من حيث تفويضهم بالعديد من المهام المهنية الكبيرة.

### المطلب السابع: مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات

يستمد الفرد سلوكه الأخلاقي متأثرة بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه والشركة التي يعمل بها والبيئة الخارجية، وكما يلي: (جمعة، 2008، الصفحات 65-70)

1- **المدقق:** يتأثر السلوك الأخلاقي للمدقق بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية و غيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك، فالفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين و غيرها، تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النض توفر دعائم للمديرين تندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صوابا حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة، أو غامضة والضغطات كبيرة

2- **الشركة التي يعمل بها المدقق:** تؤثر الشركة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها. كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات الأفراد. ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء الشركة بعضهم مع بعض ومع الجهات الأخرى خارج الشركة هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان اخلاقيا أو غير أخلاقي من خلال اعتماد الفرد العامل او الإداري على هذه الاعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة.

3- **الشركة التي يعمل بها المدقق:** تؤثر الشركة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها. كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير

الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات الأفراد. ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء الشركة بعضهم مع بعض ومع الجهات الأخرى خارج الشركة هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقية أو غير أخلاقية من خلال اعتماد الفرد العمل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة .

**3 - البيئة الخارجية:** تعمل منظمات الأعمال في بيئة تنافسية تفرق بقوانين الحكومة وتشريعاتها، وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، فالقوانين تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع معايير تصرفاتها وبحدود معينة، في حين أن التشريعات تأخذ بسن تشريعات جديدة بناء على حصول خرق القوانين أو عدم الالتزام بها، ولذلك فإن مجمل التشريعات والقوانين وكذلك الأعراف والقيم الاجتماعية تعطي صورة عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في صناعة معينة وهذه تؤثر بدورها بالسلوك الأخلاقي للمدققين. أما مظاهر السلوك الأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل الرشوة، الوساطة، المحسوبية، السرقة، الاختلاس، التزوير، إساءة استخدام السلطة، انتحال الشخصيات، التحيز، المحاباة وغيرها.

### المبحث الثاني: الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد:

شهد تطور مهنة التدقيق عدة عقبات ترافقت مع الأزمات الاقتصادية التي مرت منذ القرن التاسع عشر إلى يومنا هذا، حيث أن أخطاء المدققين وتحايلهم في بعض المرات شكل منعطفا في المعايير المنظمة للمهنة، فظهرت بذلك معايير دولية تحدد سلوك المدققين، والجزائر على غرار الدولة المنتهجة لنشاط التدقيق بدورها أقرت مجموعة من القوانين التي تصب في هذا المجال بعد صدور قانون 08/91 وفي إطار تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى التدقيق تم إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 والذي يعتبر المصدر الأول للأخلاقيات المهنة في الجزائر، كما تم إصدار وكننتيجة للإصلاحات التي قامت بها الجزائر سنة 2010 والذي نتج عنها قانون 10/01 ، ويمكن تبيينها كما يلي: (أقسام عمر، 2016، الصفحات 139-142)

**المطلب الأول: واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه.**

**العناية المهنية الواجبة:** يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وفي هذا الإطار حدد المشرع مجموعة من عناصر العناية المهنية محددة كما يلي :

- ✓ أن يتحلّى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها، وأن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء.
- ✓ أن يتقيد بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- أن يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة، وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي:
- أن ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الاخلاقية المهنية.
- يحترم الآجال المتفق عليها.
- يعلم الزبون.
- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا و مؤسسا.
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية.
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

الموضوعية والاستقلالية: وتحدد درجة مصداقية عمل المدقق، وحسب المرسوم التنفيذي 96-136 فإن الموضوعية والاستقلالية تتحدد من خلال:

- أن تكون علاقة بزبائنه أو موكله مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني.

- يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع اخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

**السر المهني:** يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا، مراعي مصلحة المجتمع وقيمة الأخلاقية دقيقا في تفسير المعايير ومحافظة على سرية أعمال عملائه، وقد تضمنته المادة 6 من المرسوم التنفيذي 96-136.

• يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم، كما يسهر على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني، غير أنهم غير ملزمين بذلك في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:

- بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

- عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم.

- بناء على إدارة موكلهم.

**الالتزام بالواجبات التقنية، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:**

تختلف الواجبات التقنية حسب طبيعة المهمة، فعندما يتعلق الأمر بمهام تعاقدية فيجب أن تحدد طبيعة الأعمال وحجمها في رسالة التكليف بمهمة أو في الاتفاقية، وإذا اقتضى الأمر في حساب مقابل الأتعاب.

يجب أن تحدد الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة اللتان توقع عليهما الأطراف المعنية قانونا، على الخصوص ما يأتي:

- طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها.

- دورية المهمة أو مدتها.

- مبلغ مقابل الأتعاب الإجمالي.

- مبالغ التسبيقات على مقابل الأتعاب المدفوعة في بداية إنجاز الأعمال وأثناءه؛

- شروط التعاون العامة بين الأطراف.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

على الخبير المحاسب الذي يتعذر عليه القيام بالمهمة التي قبلها أن يعلم زبونه بذلك ويعيد إليه الوثائق في أجل شهر واحد.

يجب أن يبلغ محافظ أو محافظوا الحسابات قبول تعيينهم كما يأتي :

- إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينتهم، الذي يرفق بعباراة مطابق لقبول وظيفة
- محافظ الحسابات وتاريخ ذلك.
- وإما بواسطة رسالة قبول.

### المطلب الثاني: واجبات المهني في علاقته بالنقابة

حدد المشرع الإطار العملي القائم بين المهني والنقابة التي ينتمي إليها وهذا وفقا للحالات التالية : (أقسام عمر، 2016، صفحة 144)

يجب على المهني أن يعلم المجلس النقابة الوطنية في اجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية ولاسيما بما يأتي:

- المتابعات الإدارية أو القضائية.
- النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله.
- التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أم الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكله عند الاقتضاء.
- توقف نشاطاته نهائيا.
- تغيير محل ممارسة المهنة.

إذا حدث مانع لخبير الحاسبة حال دون ممارسة نشاطه، يعين مجلس النقابة من ينوبه من زملائه مؤقتا مع مراعاة قبول الزبون والزملاء الذين وقع عليهم الاختيار.

يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على الاتفاقية لاستئناف التكفل، بالزبون إن يعلم النقابة بذلك في 30 يوما التي تلي تاريخ التوقيع.

يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة بتعيينه بواسطة رسالة موصي عليها مع وصل استلام في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

### المطلب الثالث: واجبات المهني في علاقته بزملائه

تحدد طبيعة هذه العلاقة في النقاط التالية : (البيومي، 2003، صفحة 155)

يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون موكل أو أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بشرط:

- أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- أن يعلم زميله برسالة موسى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة؛
- ويجب عليه زيادة على ذلك أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الاتعاب التي يستحقها، أو يستطلع رأي مجلس النقابة في حالة حدوث نزاع؛
- يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن؛
- يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم وديا أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطرأ غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛
- يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء؛

### المطلب الرابع: واجبات تتعلق بتأطير المتدربين

- ألزم المشرع المهنيين بضرورة تدريب المتدربين حسب تخصصهم، وهذه الالتزامات محددة كما يلي يجب على أعضاء النقابة أن يتكفلوا بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الذين تعينهم النقابة و يضمنوا لهم التأطير وتكوين المهنيين مع دفع تعويض يتصل بالمهام والأعمال المسندة إليهم.
- يجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من اجل ما يأتي: (أقسام عمر، 2016، صفحة 146)
- متابعه الدروس التحضيرية لامتحانات التي تقضي إلى هذه المهنة.
  - المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والانشطة التكوينية المخصصة لهذا التحضير.
  - التقدم إلى اختبارات الامتحانات.
  - التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر تحدد بناء على اتفاق مشترك مع المتدربين وتسمح بالتوفيق بين التحضير للامتحانات والضغط المهنية في المكتب.
  - لا يجوز لعضو في النقابة أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في قائمة النقابة، مهمة يقترحها عليه زبون أو موكل أحد أساتذة تدريبيه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ.
- يحدد نظام التدريب الذي يوافق عليه مجلس النقابة قانونا، كليات إجراء التدريب والقواعد الأخلاقية المطبقة على المتدربين.

### المطلب الخامس: حقوق المهني في ممارسة مهامه

مثلا تترتب على المهني واجبات تترتب عليه أيضا حقوق نوضحها فيما يلي: (بوتين، 2008، صفحة 133)

### الفرع الاول: الحق في التعاون

وتشمل المجالات التالية:

يحق لعضو النقابة أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته، ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي:

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم؛

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛
- أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه؛
- أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته؛
- أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغيير جوهريا.

على المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك، تحت طائلة وجوده في وضعية الشريك السلبي.

### الفرع الثاني: الحق في الحصول على مقابل نظير الأتعاب

ويكون ذلك حسب الكيفيات الآتية:

- يتقاضى أعضاء النقابة مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهمتهم، على أنه لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عملات أو مساهمات سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- لا يمكن أن يبرر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت عدم احترام الإجراءات المهنية؛ يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكليه، وفق التعريفات التي تقررها السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابة في إطار التشريع الجاري به العمل، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم؛ في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كيفيات دفعه يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم يمكنهم رفع دعوي لدل الهيئات القضائية.
- لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم، غير أنه يجوز لهم أن يستعينوا بأي خبير مهني آخر، على نفقتهم وتحت مسؤوليتهم.

### الفرع الثالث: أحكام مختلفة

- هناك ممارسات اعترض عليها القانون حفاظا على كرامة منتسبي لمهنة التدقيق، وهي كما يلي:
- يجب على أعضاء النقابة أن يؤدوا اليمين أمام المحكمة التي يتبعها مقر إقامتهم المهنية في ظرف الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ تبليغ تسجيلهم في جدول النقابة أو تاريخ بداية نشاطهم.
- يجب على أعضاء النقابة أن يحترموا الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في أحكام القانون التجاري وقانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29.
- لا يجوز لأعضاء النقابة أن يقوموا بعمليات إشهار بأي شكل كان بهدف السعي لتشجيع جلب الزبائن بغير حق، ويمنع على الخصوص ما يأتي:
- الإعلانات أو النشرات أو اللافتات الإشهارية بكل أنواعها، أو عرض الأسعار المخفضة أو عروض



- تقديم خدمات غير مطلوبة؛
- المناشير والمطبوعات الإشهارية والإعلانات المطبوعة؛
- كل العلامات الإشهارية المكتوبة أو المرئية باسم المؤسسات أو الهيئات التي يربطها بممارسي المهنة
- عقد تقديم خدمات أو اعانة.
- استعمال شهادات لا تطابق مؤهلات المهني.

غير انه يمكن للمهني الذي يعمل لحسابه بصفة استثنائية أن بنصر في الصحافة ثلاث إعلانات متتالية في الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ شروعه في العمل لحسابه، وتتضمن هذه الإعلانات الاسم واللقب أو اسم الشركة والعنوان ورقم الهاتف أو الفاكس والصفة المهنية وكذا عبارة فتح مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات حسب الحالة.

➤ يتم تعريف المهني بواسطة لوحة تثبت في مدخل البناية التي يمارس فيها نشاطه كما يمكنه وضع لوحة ثانية على باب مدخل المحل المهني.

➤ لا يذكر على لوحة التعريف وبطاقات الزيارة وبطاقات التقديم والظروف والحافظات والورق المعنون إلا الأسماء والألقاب واسم الشركة أو رأسمالها، عند الاقتضاء والصفة المهنية والشهادات والعنوان ورقم الهاتف والفاكس والمعلومات البنكية والبريدية، كما يمكن أن يبين وظائف وشهاداتهم وصفتهم، مثل:

- محافظوا الحسابات.

- الخبراء لدى المجالس والمحاكم.

لا تخص حالات المنع المذكورة سابقا، المنشورات المنجزة في إطار نشاطات التعليم والبحث التي يمارسها المهني زيادة على ممارسة مهنته.

➤ يمكن أن ينجر عن كل مخالفة أو تقصير من أعضاء النقابة لحكم من أحكام المرسوم التنفيذي

96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للنقابة الوطنية.

المبحث الثالث: أخلاقيات مهنة التدقيق في ظل المعايير المحاسبية الدولية والبيئة المحاسبية والمالية في الجزائر

تمهيد:

إن المحاسبة علم كبقية العلوم الاجتماعية والإنسانية تتزايد مع مر الزمان حاجة المؤسسات الاقتصادية في مختلف الاقتصاديات الدولية إليها لما لها من فائدة في توفير المعلومات الضرورية لتأدية الوظائف الأساسية سواء كان ذلك في المجتمعات الرأسمالية أو الاشتراكية أو الإسلامية، استوجب التطور السريع في عالم الأعمال والمال ضرورة توحيد المفاهيم المحاسبية وتوحيد لغة المحاسبة لذلك عمدت الدول إلى إنشاء هيئات مهنية في المحاسبة خولت لها الصلاحية في وضع وإصدار المعايير المحاسبية، هذا الإنجاز تحقق بعدما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAC) الذي أصبح يدعى (ISAB) منذ 2001 الذي أنشئ سنة 1973، المعايير المحاسبية الأساسية (ISA) ثم معايير الإبلاغ المالي (IFRS) التي تكون مقبولة في جميع أنحاء العالم.

فالجزائر تريد تكييف محاسبتها باعتماد معايير المحاسبة الدولية والانضمام للركب العالمي، فكان لزاما ميلاد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) المبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية والتي تهدف لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، وتسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية.

**المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية (ISA/IFRS)**

**الفرع الأول: مفهوم وخصائص المعايير المحاسبية**

- المعيار في اللغة هو نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته ويعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعنى أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي. (أحمد طرطار و عبد العالي منصر، 2015، الصفحات 20-22)

أما اصطلاحا فتترادف استعمال كلمة (Norme) مع مفهوم القاعدة أي أن المعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة.

وتعددت وجهات النظر في تعريف المعيار فهناك من يرى أن:

- المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق نحاول تضييق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة
- المعيار هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

ويرى ( Littleton ) (ليتلتون): أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة «

• يعرف المعيار حسب المنظمة الدولية للمواصفات على أنه «وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة، أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها الضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين

- المعيار هو ترجمة لكلمة (Standard) (الإنجليزية) وتعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبون إلى استخدام المعيار المحاسبي، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين و المعيار بهذا المعنى يعد عنصرا من عناصر القوائم المالية.

- المعيار المحاسبي هو مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة أو نتائج أعمالها مثل معيار الإيرادات أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأوراق المالية أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مثل معيار الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

- أما المعايير المحاسبية الدولية، فتعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي وتحظى بقبول عام المعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية، فهي كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء أكانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي.

-المعايير المحاسبية عبارة عن مسطرة لقياس السلوك الاقتصادي المنظمات الأعمال المختلفة، فهي (المعايير المحاسبية) قياسات تطبقها الشركات لقياس عناصر القوائم المالية وبالتالي إلى تحديد نتائج النشاطات والموقف المالي، وتعتمد نتيجة النشاط (ربح/ خسارة) لأي شركة على المعايير المحاسبية بالدرجة الأساس والتي تحدد بدورها السياسات والطرق والإجراءات المحاسبية التي ينبغي عليها تطبيقها والالتزام بها.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

و المعايير المحاسبية الدولية هي معايير صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل توحيد المحاسبة على المستوى الدولي بها. في فض... ان، التج ان في المعلومات المحاسبية والمالية لأجل تسهيل قراءتها وإجراء المقارنات بين الوضعيات المالية لمختلف المؤسسات وكذلك النتائج المحققة.

### خصائص المعايير المحاسبية :

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة المعايير المحاسبة الدولية (IASB) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.

- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير.

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعملها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه.

- غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية

### الفرع الثاني: أسباب نشوء و مجالات المعايير المحاسبة الدولية وأهميتها:

أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية: (مفيد عبد اللاوي، 2008، الصفحات 33-34)

في إطار التطورات والتغيرات المتلاحقة في مهنة المحاسبة واعتماد مع المحاسبة الدولية التي يرجع ظهورها لاحتياجات لاحتياجات عصر العولمة، عولمة الاقتصاد وتحديداً عولمة أسواق المال والذي انعكس على عولمة المحاسبة باعتبارها لغة الأعمال، لغة الاستثمارات على جميع المستويات المحلية الإقليمية والدولية ويمكن رصد محورين أساسيين استدعتا العمل على تنظيم المحاسبة دولياً.

### أ- الحاجة إلى التقدم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة كافة :

ظهرت في منتصف سبعينيات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة، فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة للشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات) وكذلك الحول المتناقضة

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

بين الشركات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة ) ناهيك عن الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي.

ومن أمثلة التناقضات في المعالجات المحاسبية نجد:

- معالجة مشكلة الإيجار التمويلي: مرة يعتبر أصلا وأحيانا مصروفا دون ضوابط.
- تقييم المخزون السلعي آخر الدورة : : فقد أحصت لجنة توجيه المعايير المحاسبية وجود 15 طريقة مختلفة للتقييم تؤدي إلى أرباح مختلفة.

الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنية ودولية مثل اختلافات في تحديد مفهوم الأصول او المصروفات او الخسارة، الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد وعقد المقارنات، وباختصار كانت بيانات تلك القوائم مضللة وتؤدي إلى قرارات خاطئة.

ولاستبعاد تلك التناقضات وترقية مستوى نضج علم المحاسبة تضافرت جهود عدة منظمات محاسبية مهنية في وقت متزامن حيث أثمرت في البداية بمعايير محاسبية وطنية متماثلة من خلال تحديد محتوى المفاهيم والمصطلحات المحاسبية وطريقة عرض القوائم المالية الدورية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغيرات حقوق المساهمين والمستوى الأدنى من الإفصاح المحاسبي اللازم وفي مرحلة تالية بوضع وإعادة تصميم معايير محاسبية دولية وفقا للاستراتيجية التعديل المستمر بعد الاتفاق والتشاور لترقية تلك المعايير وتحقيق تقدم معرفي في علم المحاسبة، وهو ما يمثل اللبنة الأساس في تطوير معايير محاسبية دولية.

### ب. انفتاح البورصات وأسواق المال عالميا:

تطلب الانفتاح الاقتصادي العالمي، وتنامي شركات متعددة الجنسيات وحجم الصفقات التجارية الدولية واستقطاب المزيد من الاستثمارات الاجنبية ضرورة تقويم المعايير الدولية القائمة ووضع معايير جديدة لتنظيم وتحسين أداء المعاملات في الأسواق المالية وتجسيدها لذلك أصدرت خال الفترة (1994-1998م) لجنة معايير المحاسبية الدولية (IAS) بعض المعايير اللازمة لتلبية متطلبات الأسواق المالية بعد الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية (IOSCO).

ويمكن إجمال أسباب وجود معايير دولية في مجال المحاسبة بصفة عامة في العناصر الآتية :

- الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة للابتعاد عن التناقضات القائمة.
- انفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة .

- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي.

### أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية:

تتسم المعايير المحاسبية بالقبول العام بين المحاسبين كما أنها قابلة للتطبيق المحاسبي باعتبارها وسيلة لتقييم أداء العمل المحاسبي وبالمرونة التامة لأنها تتعامل مع أنشطة اقتصادية تتميز بالديناميكية داخل المؤسسة ولقد ساهمت في تحسين وزيادة التناسق العالمي من خلال: (برجي و الزهراء، 25-26 ماي 2010، الصفحات 20-22)

- السماح بالدخول إلى أسواق المال العالمية حيث ساعد تطبيق بعض الشركات الأوروبية للمعايير الدولية في الاستفادة من أسواق المال الأمريكية خاصة بورصة (wall street بنيويورك)، علاوة على زيادة ثقة مستعملي القوائم المالية وبالتالي توفير فرص متكافئة لتحديد أسعار عادلة لأسهم الشركات وتسيير إجراءات إدراج أسهم تلك الشركات في مختلف الأسواق.

- السماح بتكوين وتأهيل محاسبين للعمل في الأسواق المحلية والدولية

- إمكانية تصميم قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يحفز ذلك على انفتاح الأسواق المالية الوطنية وتنمية الاستثمارات الإنتاجية والمالية محليا ودوليا مع حماية المستثمر، من خلال التقليل من فرص التلاعب بنتائج الأعمال والمركز المالي.

- اعتماد هذه المعايير سيدعم المركز التفاوضي للدولة لدى (IASC) عند مشاركة ممثلي تلك الدول في وضع المعايير المحاسبية الدولية كما يدعم موقفها عند التعامل مع المنظمات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات .

- تسهيل مقارنة القوائم المالية وتخفيض تكلفة ( الجهد، المال والوقت لوضع معايير قومية للدولة )

- معالجة المعلومات المحاسبية هذا بالإضافة إلى قابلية البيانات المحاسبية للتقويم حسب الاحتياجات والتغيرات البيئية كتقلبات مستوى الأسعار .

### المطلب الثاني: المعوقات التي تحد من الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية:

ومن أهم القيود أو المشاكل التي تحد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة : (جمعة، 2008، الصفحات 44-45)

- الفروقات والتباينات في الظروف البيئية في المجالات الاقتصادية الاجتماعية، الثقافية، ... بين الدول
- التفاوت في المصطلحات، المفاهيم، السلوكيات والقيم السائدة مع اختلاف النظم القانونية والتشريعات.
- التفاوت في دور الجمعيات والهيئات المهنية المسند لها الإشراف على مهنة المحاسبة

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- مشاكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد مضمونها الأصلي. عدم ملائمة نصوص المعايير في كثير من الأحيان للظروف المحلية
  - إصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة.
- فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبلي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.
- وتختلف وجهات النظر حول كيفية التحول من المعايير الوطنية إلى المعايير الدولية ويمكن تصنيفها كالتالي:

- إدخال بعض التعديلات التشريعية والنظامية للنص على التزام الشركات المسجلة في سوق المال أو التي ترغب في التسجيل في سوق المال بتطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.
- تحديد الاختلافات فيما بين المعايير الوطنية الحالية والمعايير الدولية وتعديل هذه الاختلافات للتوافق مع المعايير ما لم يتعارض ذلك مع الأوضاع الاقتصادية والسياسية الدولية.
- إصدار معيار وطني يحدد للشركات كيفية تطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية عند تطبيقها لأول مرة.
- إصدار معيار وطني متوافق مع المعيار الدولي مع كل إصدار جديد للمعايير الدولية.

### الفرع الأول: الآثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وسلبيات غيابها: آثار تطبيق المعايير الدولية على المؤسسات:

المعايير المحاسبة الدولية متغيرات جديدة تؤثر على نشاط المؤسسة وفيما يأتي بعضاً من هذه الآثار:

### الآثار الإيجابية: يساهم تطبيق المعايير المحاسبية في تحسين أداء العمل:

- التقارب بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة .
- التنسيق بين الوظائف العملياتية والمحاسبية
- المحاسب شريك مالي أساسي في المؤسسة
- المحاسب يملك معلومات استراتيجية عن المؤسسة.
- تعميم استخدام التدفقات المالية.
- استخدام القيمة الحالية عند التقييم
- عملية المراجعة والتدقيق يصبح أداة عمل لكل شركاء المؤسسة .

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- معرفة القيم السوقية من أجل:
- تحديد إعادة تقييم الأصول الثابتة.
- تحديد القيمة المدفوعة.
- تقييم القيم المالية.

**الآثار السلبية:** تطبيق المعايير الدولية يضع قيوداً على عمل المؤسسة:

- يجب على المؤسسة أن تعمل بالنظام المحاسبي التقليدي لأغراض ضريبية وتستخدم المعايير الدولية.
- تطبيق المعايير الدولية ليس سهلاً بل يتطلب جهداً وتأهيلاً .
- ضرورة بذل مجهودات إعلامية أكبر لإعلام المستثمرين.
- اجال تسليم القوائم المالية يجب تقليصها.
- معلومات أكثر يتم وضعها في التقارير الشهرية.
- تكاليف أكثر لتطوير وسائل العم التقنية من أجل متابعة تطور المعايير المحاسبية والتحكم في تطبيقها.

### سلبيات غياب معايير المحاسبية الدولية

لا شك أن كون غياب معايير محاسبة مالية يؤثر بشكل سلبي على الاقتصاد الوطني ككل، ويمكن هذا في جوانب متعددة منها :

**صعوبة عملية اتخاذ القرارات:** قد يؤدي غياب معايير المحاسبة المالية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المال للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشآت ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات.

**الخطأ في عملية اتخاذ القرارات:** يؤدي غياب معايير المحاسبة أحياناً إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المنشأة وإيصال نتائجها إلى المستفيدين ويترتب على ذلك أن القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج أعمالها، كما أن المقرضين للنشاطات المختلفة يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية ضمن معلومات أخرى، عند اتخاذ قرارات الإقراض. ولذا فإن الخطأ في إعداد تلك القوائم قد يؤدي إلى الخطأ في اتخاذ هذه القرارات.

**تعقيد عملية اتخاذ القرارات:** قد يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى إعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة معقدة، حتى وإن صلحت المعالجة المحاسبية عليه صعوبة استنادها مستخدمياً منها، إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة، وكلاهما ليس متوفراً في معظم الحالات سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

المصادر بحكم طبيعتها من حيث السوية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.

### الفرع الثاني: أهم المنظمات (الهيئات) التي تعني بالمعايير المحاسبية الدولية:

رمز المنظمة	المنظمة الدولية	النشأة والتعريف	المهام (الدور)
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية	تأسست في 29-06-1973 اثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في 10 دول (استراليا، كندا، فرنسا، المانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الامريكية) وهي منظمة مستقلة تهدف الى اعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى اعداد القوائم المالية في جميع انحاء العالم، وتمثل اللجنة في سنة 1999م 143 منظمة من 104 بلدا وهي الهيئة المستقلة الوحيدة التي عهدت ايها المؤسسات المحاسبية المهنية الاعضاء بمسؤولية وسلطة اصدار معايير محاسبية دولية واصدرت 41 معيارا محاسبيا دوليا قبل اعادة هيكلتها.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- صياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية والتعهد بقبول ومراعاة معايير المحاسبة دوليا.</li> <li>- مناقشة ما يتعلق بالمحاسبة في الدول المشاركة في اللجنة.</li> <li>- طرح الافكار المحاسبية التي يمكن ان تتبناها اللجنة وتصدرها كمعايير دولية تخدم الجميع.</li> <li>- العمل على تحقيق اكبر توافق بين الممارسات المحاسبية بين الدول المشاركة، من اجل تسهيل القابلية للمقارنة والوصول الى مستوى من الجودة في التطبيق المحاسبي.</li> <li>- التأكد من ان المراجعين مقتنعون بأن القوائم المالية تتماشى مع المحاسبة الدولية.</li> <li>- تأكيد العلاقة بين لجنة المعايير المحاسبية الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال الارتباط بينهما.</li> </ul>
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	تشكل في 06-02-2001 بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير ظهرت الحاجة الى تغيير هيكل اللجنة (IASC) والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية. ويتكون من 14 عضوا: الرئيس ونائب الرئيس و12 عضوا دائما، ومقره في لندن.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- اعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية.</li> <li>- نشر مذكرات الايضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية.</li> <li>- اعداد اجراءات معالجة التدخلات</li> <li>- تشكيل كل انواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لايداء رايها حول المشاريع المهمة.</li> <li>- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة للتأكد من قابلية المعايير للتطبيق.</li> </ul>
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	تأسس عام 1977، وهو منظمة دولية تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم، ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون اكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب. ويرتبط بعلاقة وثيقة منع (IASB).	<ul style="list-style-type: none"> <li>تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال انشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها.</li> <li>- اصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التاكيد الاخرى.</li> <li>- اصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة .</li> <li>اصدار قواعد السلوك المهني.</li> </ul>

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

<p>-إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر . -إصدار معايير المحاسبية في القطاع العام.</p>		
<p>-حماية الاستثمارات خارج الحدود وتنظيم عمليات القيد الخارجي ،بوضع معايير مناسبة لذلك . - حماية مصالح أعضائها وحل النزاعات بين الأعضاء من تحقيق اتفاق دولي حول تبادل المعلومات . - زيادة حجم الاستثمارات الخارجية . - توفير مساعدات متبادلة مع الإشراف والرقابة على الالتزام بتطبيق المعايير .</p>	<p>تأسست في أفريل 1983 ونمت نموًا سريعًا، وتتكون من 181 هيئة تداول وطنية من معظم أنحاء العالم ،وينظم أعضاؤها أكثر من 90% من حجم الاستثمارات الأوراق المالية في العالم .بعد اطلاعها على أعمال لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) وفرض بعض التعديلات عليها، قامت بالموافقة بعد ذلك على المعايير الدولية للمحاسبة وقبولها لتكون أساس أعداد القوائم المالية للمؤسسات المسجلة في البورصات العالمية . في 17-05-2000 وتوصية جميع السلطات المكلفة بالبورصات والأسواق المالية عبر العالم بقبول تطبيقها.</p>	<p>IOSCO المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية</p>
<p>-ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيراً لمعيار قائم ضمن سياق إطار -ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد -أن لا تكون متعارضة متناقضة في الواقع العملي أو سبيلها إلى الظهور . وقد قدم أربعة وثلاثون (34) تفسيراً SIC</p>	<p>أُنشأت عام 1997 وشكل إدارة (IASB) لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة وعند صياغة التفسيرات ،تستشير لجنة التفسيرات لجنا ونية مماثلة.</p>	<p>SIC اللجنة الدائمة لتفسير المعايير</p>
<p>-الترجمة والتعليق وتقييم معايير المحاسبة الدولية ضمن نطاق الإطار وذلك من أجل ضمان (IASB) المفاهيم لمجلس معايير المحاسبة الدولية المتجانس للمعايير وتنفيذ مطالب المجلس.</p>		<p>IFRIC</p>

(أعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على المراسيم المنظمة للتدقيق، 2021)

### المطلب الثالث: معايير الإبلاغ المالي (IFRS)

#### الفرع الأول: مفهوم معايير التقارير المالية الدولية IFRS

وهي معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) بعد أفريل 2001 وهي (08) معايير محاسبية دولية (IFRS)، ويوجد معيار آخر سيدخل ضمنها، وهي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على مستوى عالمي وعالي الجودة والقابلة للفهم والإنفا لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الإعراف والقياس متناغمة في جميع الدول من خلال إطار نظريين وأصدرت عدد من التفسيرات وهي (IFRIC) 19 (تفسيراً الخاصة بهذه المعايير) (معايير الإبلاغ المالي الدولية) (برجي و الزهراء، 25-26 ماي 2010، الصفحات 33-34).

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

يقصد بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) هي المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) التي اصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد والمعايير المحاسبة الدولية (IAS) التي اصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية وفيما يلي تقديم لأهمية واهداف IFRS.

### الفرع الثاني: أهمية IFRS

تتبين اهمية المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما يلي: (أحمد عبد الهادي شبير، 2006، الصفحات 33-36)

❖ ان عدم وجود معايير محاسبية يؤدي الى تحكم المؤسسات في نوعية وكمية المعلومات وطريقة الافصاح عنها.

❖ وجود المعايير المحاسبية سيمنع استفادة البعض من المعلومات المحاسبية دون البعض الاخر.

### الفرع الثالث: أهداف IFRS

الأهداف الأساسية لإصدار المعايير المحاسبية هي: (عبد الناصر نور و طلال الجاوي، 2011، الصفحات 22-25)

❖ تحسين اساليب القياس المحاسبي وتضييق نطاق الاختيارات بين البدائل للقياس وذلك حتى يكون قابلة للمقارنة.

❖ ضمان الافصاح العادل عن المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية .

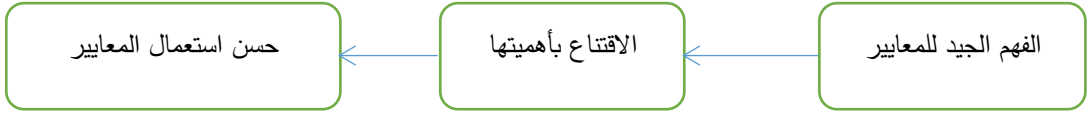
ضمان تحقيق نوع من التناسق العالمي لضمان كفاءة تدفقات الاموال عبر الاسواق

### المطلب الرابع: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

ساهمت مختلف الأوضاع الواقعة على المستويين الوطني والعالمي في دفع الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي لتسهيل انضمامها إلى العالمية للتجارة والاندماج أكثر في الاقتصاد العالمي: (رضوان حلوه حنان، 2005، الصفحات 25-26)

#### 1- التأهيل العلمي:

في ظل هذه الظروف الجديدة أصبح للمحاسب اليوم الدور الأساسي في خدمة جميع أصحاب المصلحة خاصة خدمة الإدارة في المنشآت الاقتصادية وتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بصورة موضوعية وتخطيط الإنتاج على مستوى القطاعات الاقتصادية، لذا أصبح من الضروري تأهيله علميا وعمليا على فهم النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد أساسا على تبني معايير المحاسبة الدولية، ومن أجل تحقيق أفضل تكوين ممكن لابد بالمرور بالمراحل المبينة في الشكل الآتي:



**الفهم الجيد للمعايير:** في خلال هذه المرحلة لا بد من الرجوع إلى خلفيات معايير المحاسبة الدولية من حيث النشأة وتطور الفكر المحاسبي لها ومعرفة النظرية التي يتم الاعتماد عليها في وضع المعايير بغية التمكن واو بشكل بسيط من أسباب وضع الأساليب المحاسبية وآثار اعتماده.

**الاقتناع بأهميتها:** إن الاقتناع بأهمية تبني هذه المعايير وضرورة تطبيقها، بما لها من دور في خلق قيمة مضافة بالنسبة للمؤسسة الجزائرية ومن ثمة إمكانية نموها وتطورها والقدرة على المنافسة، يمثل حافزا ودافعا لخلق درجة اهتمام أكثر لدى المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية.

**حسن استعمال المعايير:** وهي مرحلة تترجم المرحلتين السابقتين من خلال مدى التوافق المحقق فعلا، ان الالتزام بالمراحل الثلاث بالترتيب يجعل من المحاسب أكثر كفاءة ومرونة ومساهمة في تطوير نظم محاسبية تخدم متطلبات وأهداف مجتمعه، ومن أجل تجسيد هذه المراحل في أرض الواقع نحتاج إلى ما يأتي:

- إعداد واستغلال أمثل لمخابر البحث العلمي في الجامعات الجزائرية: تمثل المخابر العلمية ميدان متخصص لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي الى ويعبر فيه الأكاديميون عن آرائهم سواء رأي شخصي أو كالجانب عمل ويعتبر من أفضل الميادين العلمية لما يمتلكه من قدرات مادية وإمكانية تشجيع التواصل مع أطراف متنوعة عبر أرجاء الوطن وحتى خارجها،
- تشجيع البحث العلمي ودمج الباحث العلمي بالميدان (المؤسسات الاقتصادية خاصة) من أجل نشر الوعي المحاسبي.
- تشكيلة صلبة لأعضاء المجلس الوطني مع ضرورة وجود إستراتيجية اتصال قوية مع الباحثين في مجال المحاسبة.
- تطوير مناهج تدريس المحاسبة مما يتناسق مع الأوضاع الاقتصادية الوطنية والدولية

### الأنظمة والقوانين:

إن للقانون قوة تأثير كبيرة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال التنسيق بين مختلف القوانين التي تمس ولو بشكل بسيط النظام المحاسبي (القانون الضريبي، القانون المنظم لسوق الأوراق المايج التجاري...) لبلد ما، ومن بين هذه القوانين ما يأتي:

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- الضرائب Taxation: للحماية تأثير مباشر وكبير على ممارسه في المؤسسة الجزائرية وذلك من خلال التأثير على الحسابات المؤسسة بإعدادها نتيجة البحث الدائم عن الحلول المحاسب التي تجلب الواجب اتخاذها من طرف المؤسسة.

المزايا الجبائية للمؤسسة، من خلال ما يسمح به التنظيم الجبائي، لذا ينبغي أن تنص التشريعات الضريبية فيما يخص إيرادات ومصاريف السجلات الخاصة لأغراض الضريبية، إتباع مبادئ وطرق تقييم لا تتعارض بما جاء في معايير المحاسبة الدولية.

القانون والنظم المخصصة لتنظيم العمل المحاسبي: أن تعتمد هذه القوانين في إعدادها بما لا يتعارض مع معايير المحاسبة الدولية، بل أكثر من الى أن تكون مبنية على أسس وقواعد ضبط أحكام المهنة والرقابة الثانية المهنة من أجل العمل على تطبيق العمل المحاسبي بشكل موافق لهذه المعايير في مختلف مراحل التطبيق.

- القوانين الأخرى: يجب التأكد من عدم معارضة أي قانون له علاقة مباشرة أو غير مباشرة (قوانين ونظم مصادر التمويل، القوانين التي تحكم الروابط الاقتصادية والسياسية وقوانين الرقابة المهنية أو القانونية...) بالعمل المحاسبي مع ما جاء في معايير المحاسبة الدولية.

الاستفادة من تجارب الدول الأخرى: (شوف، 2008، الصفحات 33-34)

يمكن الاستفادة من تجارب بعض الدول في تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك الدول المشابهة للجزائر من حيث النظم المحاسبية والتي هي ناتجة عن التشابه في العوامل المؤثرة على هذه النظم والمتمثلة: في النظام القانوني، الضرائب، مستوى التطور الاقتصادي والعلمي والثقافة..

إن تطبيق المعايير يتطلب تكوين مستمر ومراقبة دائمة حتى يتمكن من إنجاح العملية وتصحيح الأخطاء في حينها، ويمكن تلخيص أهم الإجراءات الواجب اتخاذها من طرف المؤسسة كالتالي:

المرحلة الأولى: الاستعداد لتطبيق المعايير:

- جرد كامل لكل العقود، الآلات، وسائل الإنتاج المستخدمة في المؤسسة
- مراجعة المعايير المستخدمة حاليا في المؤسسة ومقارنتها با الدولية.
- إخضاع كل وظائف المؤسسة للمراجعة المحاسبية
- إنشاء فرق عمل لدراسة آثار تطبيق المعايير الدولية على المؤسسة وكيفية تكييفها مع واقع المؤسسة.
- إيجاد نظام معلومات جديدة يأخذ بعين الاعتبار المعالجة الجديدة.
- إعلام إطارات وعمال المؤسسة بتقديم أشغال فرق العمل مع توضيح أهمية تطبيق المعايير على مستقبل المؤسسة.
- إجراء تغييرات فعلية على مستوى وظائف المؤسسة لمواكبة تغير إطار العمل المحاسبي.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

### المرحلة الثانية:

- تطبيق المعايير الدولية داخل المؤسسة .
  - وضع نظام معلومات مناسب.
  - تطوير الوظائف المرتبطة بتطبيق المعايير .
  - تكوين مستعملي المعايير الجديدة والنظام المعلوماتي الجديد.
  - اعلام دوري داخلي بمختلف مراحل التطبيق الفعلي للمعايير .
  - متابعة مستمرة للقوائم المالية والتأكد من كفاءة نظام المعلومات، تصحيح الأخطاء.
- الجدول رقم 2: يمثل العوائق الخاصة بتطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية في الإقتصاد الجزائري

رقم المعيار	موضوع المعيار	العراقيل الممكنة للتطبيق في الجزائر
IAS (02)	المخزون	▪ لا توجد أسواق واضحة للسلع والمواد لمقارنة اسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة
IAS (08)	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقدير المحاسبي	▪ انعدام أسواق مالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياساتها قصد تحقيق أهداف خاصة مع تقييم نتائج ذلك.
IAS (11)	عقود البناء	▪ إن العقود التي تنجزها المؤسسات هي عقود لفائدة الدولة ،ومبلغها معروف ولا تحقق فيها أية خسائر وهذا المعيار لا يجب تطبيقه إلا في حالات نادرة.
IAS (17)	عقود الإيجار	▪ رغم أهمية المعيار إلا أنه في الواقع الجزائري المشكلة الأساسية في وجود سعرين للإيجار: السعر الحقيقي، والسعر المصرح به.
IAS (21)	آثار التغيرات في أسعار صرف العملة الاجنبية	▪ رغم أهمية هذا المعيار وإمكانية المؤسسة في استعمال تغيرات سعر صرف العملات كوسيلة لتنويع العملات المتعامل بها ،إلا أنه بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ليس لها اختيار العملة ،إنما البنك الذي يحدد لها العملة ،وغالبا لا تخرج عن عملة واحدة هي الاورو وإن تنوعت فلا تتعدى عملتين: الاورو والدولار.
IAS (24)	الإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة	▪ يختص هذا المعيار أساسا بمحاسبة آثار العلاقات التحكمية والسيطرة على الشركات ،لكن في الوضعية الجزائرية ان هذه السيطرة ليست على اساس شراء اسهم او الدخول في رأس المال ،فباستثناء قطاع المحروقات إلى حد ما فإن هذه العلاقة ليست مالية انما قرارات إدارية مثل ما حدث عند انشاء الشركات القابضة وعند إنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة.
IAS (36)	الانخفاض في قيمة الأصول	▪ ينطلق ها المعيار من مقارنة أسعار الموجودات وأسعارها في الاسواق المعنية، وعندما تغيب هذه الاسواق فلا توجد إمكانية إجراء المقارنة ولا تطبيق المعيار .

(اعداد الباحث، 2021، الصفحات 60-61)

المبحث الرابع: جودة التقارير المالية في ظل المعايير الدولية والمحلية لإعداد التقارير

المطلب الأول: المعايير الدولية لإعداد التقرير

تمهيد:

إن معايير التدقيق الدولية تعتبر بمثابة قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، ويمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وتجدر الإشارة إلى ضرورة احترام مجموعة من المعايير لمحافظ الحسابات أثناء تدقيقه للقوائم المالية ليكون التقرير المعد ذا أهمية كبيرة لمستخدمي القوائم المالية.

مفهوم ونشأة التقرير

الفرع الأول: مفهوم التقرير

حتى نتمكن من الفهم الجيد للمقصود بتقرير محافظ الحسابات، لا بد من أن نفرق بين ثلاث مصطلحات أساسية: وهي الشهادة، التقرير، و الرأي.

✓ الشهادة: تعتبر تقرير كتابي عن حقيقة واقعة، فهي لا تمنح إلا إذا وصل مانحها درجة اليقين.

✓ التقرير: إن لفظ التقرير أقرب لما يعطيه محافظ الحسابات لأنه عاجز عن إعطاء شهادة.

✓ الرأي: فهو جزء فقط من الشهادة والتقرير.

وفيما يلي سنتطرق لبعض تعاريف التقرير: (أقسام عمر، 2016، الصفحات 30-34)

يعرف التقرير: "التقرير هو خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات، من خلال مراجعته والتعريف على نشاط المؤسسة، وفحص الأدلة والمستندات، ويعتبر التقرير الوثيقة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية محافظ الحسابات."

يعرف التقرير أيضا بأنه " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية لمعناها المهني المتعارف عليه، حيث نرى بأن الهدف الأساسي في إبداء رأي فني محايد عن مدي توافق وصدق البيانات والمعلومات لاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها في السنة المالية محل المراجعة تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي للنشاط."

ومن جهة أخرى ينظر إليه كأداة اتصال كونه " يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراقب الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.

كما يعد تقرير محافظ الحسابات ( مدقق قانوني ) الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة

التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة، ويوجه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع وهي الهيئة العامة للمساهمين.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

### الفرع الثاني: نشأة التقرير:

سنتناول في هذا الفرع بيان أشكال والمحتويات التي وضعها الهيئات المهنية في الو.م.أ. بغرض إيجاد نموذج يلقي قبولا عاما من جميع الأطراف المستخدمة للتقرير:

كان تقرير المحافظ في بداية مزاوله المهنة، يعد في كلمات بسيطة موجزة لتعبر بوضوح عن رأي المراجع، فمثلا ظهر تقرير مراجع الحسابات في إحدى الشركات الأمريكية سنة 1888 م بالشكل الآتي:  
" روجع ووجد سليما."

وفي سنة 1906 م كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي فني، وكان القارئ يستنتج رأي المراجع أنه قام بعملية المراجعة وأعد تقريره وكان التقرير يأخذ الشكل التالي " :تنفيذا لطلبكم قمنا ب ... وقدمنا تبعا لذلك بعض التعليقات .والآتي بيانها" ....

وبعدها توالى النماذج إلى سنة 1934 م، حيث قامت لجنة مشكلة من ممثلين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وممثلي بورصة الأوراق المالية بإصدار تقرير نمطي، أوصت باستخدامه، و يعتبر هذا النموذج أولى الأشكال التي حازت القبول العام، وقد كان كما يلي " : قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة .... وفي .../.../... وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية" ...

وفي سنة 1939 م تمت بعض التعديلات للتقرير الأخير بتوصيات من مجمع المحاسبين تمثلت في: " قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة .... في .../.../... وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية ...وقمنا أيضا بفحص نظام الرقابة الداخلية." ...

وفي سنة 1947 م قام مجمع المحاسبين بدراسة مستفيضة لمعايير المراجعة اتضح من خلالها أن هذه الأخيرة تطبق على مجال واسع في دول العالم، مع اختلاف بعض الإجراءات، فتم إدخال تعديلات على التقرير والذي كان كما يلي:

"قمنا الميزانية العمومية لشركة .... في .../.../... وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية ...وقد تم هذا الفحص وفق المبادئ المتعارف عليه حاليا والذي سنعرضه في دراستنا."

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة التقرير المالي:

### الفرع الأول: مفهوم التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي في المؤسسة أو الشركة، حيث يصعب التفرقة بينها وبين القوائم المالية، وإذا كانت القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية عن نتيجة نشاط الشركة خلال فترة زمنية معينة، فإن التقارير المالية تعد مكملة لها ومفصلة للمعلومات الواردة بها.

تعرف التقارير المالية: "بأنها وثائق إعلامية حاملة لبيانات يتم استعمالها والاطلاع عليها من طرف عدة مستعملين كالمستثمرين، المقرضين، العمال، الإدارة، الدولة، وغيرهم من أصحاب المصالح". (اليومي، 2003، الصفحات 65-66)



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

تعرف التقارير المالية كذلك: "بأنها تمثيل مالي منظم للأحداث والمعاملات التي تقوم بها الشركة وتؤثر عليها، تحتوي بالإضافة إلى القوائم المالية على كثير من المعلومات المالية وغير المالية مثل معلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للشركة والعوامل الاقتصادية أو السياسية التي قد تؤثر فيه مستقبلاً".

من خلال ما سبق يمكن تعريف التقارير المالية بأنها وسيلة اتصال بين الشركة والعالم الخارجي، تعرض معلومات مالية وغير مالية، هدفها توصيل معلومات مفيدة حول نتائج الشركة وأعمالها لتساعد اصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. وتشتمل التقارير المالية على:

- **تقارير مالية أساسية:** تتمثل في القوائم المالية الأساسية التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق اهداف المحاسبة المالية، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة الوحدات المحاسبية إعدادها بصورة دورية والتمثلة في قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفق النقدي.

- **تقارير مالية ملحقية:** والتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، تقرير مجلس الإدارة، تقرير الإدارة التنفيذية، التنبؤات المالية والاخبار ذات الصلة بالشركة، وصف للخطط والتوقعات والتأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال الشركة وأي إفصاح إضافي آخر.

### الفرع الثاني: أهداف التقارير المالية (أحمد عبد الهادي شبير، 2006، الصفحات 77-78)

✓ توفير أساس يسمح لمستخدمي القوائم المالية الحاليين والمحتملين باتخاذ قرارات في مختلف أوجه النشاط في المؤسسة.

✓ إفادة المستخدمين في اتخاذ قرارات رشيد.

✓ توفير المعلومات المتعلقة بالموارد للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليها، مما تقيّد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

✓ توفير المعلومات التي تقيّد في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها.

✓ توفير المعلومات التي تقيّد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها؛

✓ توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، من خلال زيادة منفعة هذه المعلومات.

### الفرع الثالث: جودة التقارير المالية

بعض الدراسات المحاسبية تناولت مفهوم جودة التقارير المالية تحت مفهوم جودة المحاسبة، والبعض تناولها تحت مفهوم جودة الأرباح، والبعض الآخر تناولها تحت مفهوم جودة المعايير المحاسبية والتالي يعتبر تبيان لما سبق: (عباسي عصام، 2012، الصفحات 40-41)

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

تستخدم أحيانا جودة المحاسبة للتعبير عن جودة التقارير المالية التي تنتجها مهنة المحاسبة، ومع ذلك فإن مفهوم جودة المحاسبة مفهوم واسع يرتبط بمهنة المحاسبة بدءا بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة، مروراً بالممارسة المهنية لإعداد ومراجعة التقارير المالية، وانتهاءً بمنتج هذه العملية وهو التقارير المالية.

أما بالنسبة لجودة الربح فيوجد شبه إجماع بين الباحثين على أن جودة التقارير المالية تبدأ من جودة الربح، واستخدام معظم الباحثين مقاييس مرتبطة بجودة الربح لقياس جودة التقارير المالية وعليه فإن جودة الربح تعني جودة التقارير، طبقاً لـ **Schipper, Vincent** فإن جودة الربح هي مفهوم محدد لمفهوم عام وهو جودة التقارير المالية التي تعتبر مؤشر على جودة معايير المحاسبة، وربط جودة التقارير المالية بجودة الربح له بعض المزايا على المستوى الميداني، كما تقاس جودة الربح بمدى تعبير الربح المحاسبي، المفصح عنه.

أما بالنسبة لجودة معايير المحاسبة ودورها في فهم جودة التقارير المالية فإنه لا يكفي قبول معايير المحاسبة المستخدمة في إعداد التقارير المالية، بل مدى جودة المعايير المحاسبية المستخدمة، حيث عرفت الهيئة الأمريكية للإشراف والرقابة على البورصة **SEC** عام 2000م جودة المعايير بأنها المعايير المحاسبية التي تنتج عن تطبيقها معلومات ملائمة، موثوق بها، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين.

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** "مدى تمتع المعلومات المالية المفصح عنها بالخصائص النوعية للمعلومات المالية" وفي هذا الإطار أشار المجلس إلى أن جودة التقارير المالية تتحدد من خلال تعزيز الخصائص النوعية الأساسية.

ويمكن تعريفها حسب منظور الفائدة في اتخاذ القرار "بمدى دقة التقارير المالية في عكس معلومات عن عمليات المؤسسة أو الشركة، لاسيما تدفقاتها النقدية المتوقعة لإفادة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم" وهذا التعريف يتوافق مع تعريف اللجنة الخاصة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** والتي عرفتها بـ "القدرة على استخدام المعلومات المفصح عنها في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة هذه المعلومات للهدف من الحصول عليها".

يمكن تعريف جودة التقارير المالية بخلوها من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للمؤسسة. او يمكن تعريفها بمصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب ان تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

كخلاصة لما سبق فإن مفهوم جودة التقارير المالية يرتبط بمجموعة من النقاط:

- توفرها على الخصائص النوعية وأهمها الملائمة والموثوقية.
- قدرتها على تقديم الفائدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات المختلفة.
- قدرتها على توفير توقعات او تصورات عن أداء الشركة في المستقبل.

- الشفافية في التعبير عن الجوهر الاقتصادي لعمليات المؤسسة أو الشركة.
- الخلو من أي تحريف أو تضليل.

**المطلب الثالث: المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي وأنواعه**

**الفرع الأول: المعايير الدولية لإعداد التقرير المالي**

تعتبر عملية إعداد القوائم المالية من مسؤولية الإدارة، بينما مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء رأيه ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي في نهاية الفترة المالية ويكون ذلك في التقرير الذي يتقيد بمجموعة من المعايير، وهي كما يلي: (أقسام عمر، 2016، الصفحات 149-152)

**أولاً: المعيار ISA700 تقرير المدقق عن القوائم المالية**

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضه المؤلف:

- 1- **عنوان التقرير:** من الملائم أن يستعمل مصطلح مدقق لتمييزه عن التقارير التي تصدر عن الآخرين.
- 2- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** يوجه تقرير المدقق عادة إما إلى المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة.
- 3- **الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:** تتضمن تحديد القوائم المالية المدققة، وبيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق.

4- **فقرة النطاق:** يتم خلالها شرح لطبيعة عملية التدقيق:

- الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير المحلية الوطنية.
  - وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه، وأنه تضمن فحصاً على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ، وافصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل.
  - يجب أن تتضمن بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبدائه.
- 5- **فقرة الرأي:** أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقارير المالية، إضافة إلى إشارته إلى إشارته كان مناسباً فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

6- **تاريخ التقرير:** يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية.

المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، يجب عليه إصدار تقرير بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية.

7- **عنوان مراجع الحسابات:** يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يقع فيها مكتب المدقق، المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

8- **توقيع مراجع الحسابات:** يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة هي المسؤولة عن عملية التدقيق.

### ثانيا: المعيار ISA 710 المقارنات

على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسبة للقوائم المالية التي تم تدقيقها، وتشمل الجوانب التالية:

#### 1-2 مسؤوليات المدقق عن الأرقام المتناظرة والتقرير عنها:

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة اقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتياديا بالتأكيد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقدير.

✓ ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية،

✓ أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و /أو افصاحات مناسبة ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ و الافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و /أو افصاحات مناسبة.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر أو غير مدقق، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعايير التدقيق الدولي 510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة -الأرصدة الافتتاحية) ، وفي حالة اطلاع المدقق على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف. يجب أن يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة بالأرقام المتناظرة فقط في الظروف التالية:

- في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا، وأن الأمر الذي أدى إلى التنفيذ لا يزال بدون حل.

- في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا وأن الأمر الذي أدى إلى التنفيذ قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية، فإن التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التنفيذ السابق ومع ذلك قد يضمنه المدقق بفقرة توكيدية لأمر ما.

- في بعض الحالات الاستثنائية قد يطلع المدقق خلال انجاز تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية على معلومات خاطئة جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها، في مثل هذه الظروف على المدقق مراعاة المعيار ( 560 الأحداث اللاحقة).

#### 2-2 مسؤولية المدقق بشأن القوائم المالية المقارنة والتقرير عنها:

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقاربة تفي بمتطلبات التقارير المالية المناسبة، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقرير:

-إذا كانت السياسات المحاسبية للفترة السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

قد تم إجراء تسويات و /أو افصاحات مناسبة.

-ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و /أو افصاحات مناسبة.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم من قبل مدقق آخر /غير مدققة، فعلى المدقق الجديد تقرير فيما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط السابقة وتتبع أيضا المعيار الدولي 510 ، وأما ما أطلع المدقق الجديد على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في أرقام الفترة الماضية عند قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الفترة، وتتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

### 2-2-1 القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر:

قد يقوم المدقق السابق بإعادة إصدار تقرير التدقيق حول الفترة السابقة بينما يقوم المدقق الجديد بتقديم تقرير حول الفترة الحالية فقط، وأن تقرير المدقق الجديد يجب أن يبين بأن الفترة السابقة قد دقت من قبل مدقق آخر وإشارته إلى نوع التقرير الصادر وتاريخ ذلك التقرير.

قد يلاحظ المدقق الحالي أن المدقق السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية، فعلى المدقق الحالي أن يناقش الأمر مع الإدارة، وبعد حصوله على تفويض منها بتدقيق السابق ويقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة، وفي حال لم يوافق المدقق السابق على هذه الاقتراحات، يجب على المدقق الحالي الإشارة إلى ذلك في الفترة التمهيدية لتقريره.

### 2-2-2 القوائم المالية للفترة السابقة غير مدققة:

على المدقق أن يبين ذلك في تقريره، وإذا رأى المدقق أن القوائم المالية للفترة السابقة كانت خاطئة بشكل جوهري عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره في حال رفضت الإدارة القيام بذلك.

### ثالثا: ISA 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية:

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ولا بد عند ذلك من اطلاع المدقق على هذه المعلومات وما شابها وقد يكون مسؤولا عن تدقيقها أيضا في بعض الحالات.

في جميع الأحوال على المدقق أخذ هذه المعلومات الأخرى بالاعتبار، نظرا لأن مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

في حال وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى، وإذا طلب المدقق تعديل القوائم المالية ورفضت الإدارة ذلك عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو سالبا.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

أما إذا كان التعديل يجب أن ينصب على المعلومات الأخرى، ورفض العميل القيام بذلك، يجب على المدقق وضع فقرة تفسيرية في تقريره تصف هذا التناقض أو يتخذ إجراء آخر كعدم إصدار التقرير أو الانسحاب من الارتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمدقق.

رابعاً: ISA800 تقرير عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإشارات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك:

- القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبية الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموماً.
- حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية.
- مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها.
- القوائم المالية الملخصة.

لا بد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلك قبل القيام بالمهمة.

كذلك عند تخطيط المدقق لعمله، لا بد أن يكون واضحاً له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله، وأن يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه.

### الفرع الثاني: أنواع التقرير المالي

بناء على ما يصل إليه مراقب الحسابات بشأن تقسيم أدلة الإثبات التي جمعها من خلال إجراءات المراجعة، سوف يحدد رأيه الفني على القوائم المالية من خلال التقارير التالية : (Barneto pascal, 2004, pp. 22-25)

### أولاً: التقرير النظيف ( الخالي من التحفظات)

يطلق عليه أيضاً الرأي غير المقيد وهو أفضل التقارير من وجهة نظر عميل المراجع، ويبيد المراجع رأياً خالياً من التحفظات عن القوائم المالية إذا لم توجد أي قيود على نطاق الفحص الذي يقوم به، وعندما يصدر المراجع هذا التقرير فإنه يؤكد ما يلي:

- ✓ أن المبادئ المحاسبية التي اختارها العميل لها قبول عام.
- ✓ أن المبادئ المحاسبية مناسبة لظروف العميل.
- ✓ البيانات المعروضة في القوائم المالية تم تبويبها بطريقة معقولة.
- ✓ القوائم المالية تعكس الأحداث والعمليات بطريقة تظهر المركز المالي في حدود

مقبولة.

### ثانيا: التقرير المتحفظ ( الذي يحتوي على تحفظات )

يجب أن يحتوي هذا التقرير على كلمة " وفيما عدا " بالنسبة للأمر الذي يشير إليه بالتحفظ، ويجب أن يكون للتحفظ تأثير جوهري على القوائم المالية، بحيث يستدعي ذكره في تقرير المراجع، و يدلي المراجع بمثل هذا التقرير في الأحوال الآتية:

✓ إذا لم يستطيع المراجع الحصول على أدلة كافية ومقنعة بسبب ظروف عملية

الفحص.

✓ عدم مراعاة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة بين الفترات المختلفة.

✓ إذا تأثرت القوائم المالية تأثر كبير بأحداث مستقلة غير مؤكدة.

### ثالثا: التقرير السالب ( المعارض )

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة و براهين مع ذكرها.

### رابعا: الامتناع عن إبداء الرأي

معناه أن المراجع لا يبدي رأيا في القوائم المالية، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يذكر في فقرة مستقلة في تقريره جميع الأسباب الرئيسية إلى ذلك.

وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة.
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعاديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... الخ.

- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرري عليها.

-عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.

-غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكيد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها.

### المطلب الرابع: المعايير المحلية لإعداد التقرير المالي

شهدت الجزائر عدة إصلاحات اقتصادية شملت مجموعة منظومة القوانين المنظمة للهيكل القائمة على إدارة الاقتصاد، وفي هذا الإطار يعتبر التدقيق كنشاط خضع بدوره إلى العديد من الإصلاحات توافقت مع إصلاحات النظام المحاسبي القائم في الجزائر، لاسيما بما يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الإبلاغ والتقرير المالي الدولي، وباعتبار أن تقارير محافظ الحسابات لها ما يقابلها من اجتهادات مهنية على المستوى الدولي، فكذاك الجزائر سنت في هذا الإطار معايير محلية تضبط من خلالها محتوى أنواع تقارير محافظي الحسابات.

### الفرع الأول: محتوى معايير إعداد التقرير المالي في الجزائر

تمثلت هذه المعايير في خمسة عشرة معيارا شملت مختلف أنواع التقارير المحتملة، وفيما يلي تفصيل لكل نوع: (Intenatinal Financial Reporting Standars foundation, (document publié par IASB), 2010, pp. 26-27)

### المعيار الأول: معايير تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، وتشمل ما يلي:

1. يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.
2. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.
3. يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
3. يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.
4. حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.
5. يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل والنصوص المتعلقة به.
6. تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن الرأي، كل من الميزانية وجدول



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق.

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، وتتضمن هذه التأشير توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

7. لا يسر رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة

إلى رقم السنة المالية السابقة بالنسبة لكل قسم كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

8. يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.

- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة

مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئيين:

**الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي، ويشمل ما يلي:**

**مقدمة:**

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات ب:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالكيان المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير رأس المال وكذا الملحق، عند الاقتضاء.

**الرأي حول القوائم المالية:**

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم ب:

- الإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً لمعايير

المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛

- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن، يكون حسب الحالة:

### • رأي بالقبول:

ويتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منضمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، ووفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة. تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

### • رأي بتحفظ ( أو بتحفظات )

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ ( أو تحفظات ) من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضع المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضع المالية للكيان.

### • رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ

الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضع المالية للكيان.

### • فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه. في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية، يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

### الجزء الثاني: المراجعة والمعلومات الخاصة

❖ يتمحور هذا الجز المعنون " المراجعة والمعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية.
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدر خمسة وأربعين (45) يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف الجهاز التسيير المؤهل.

يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

❖ إذا تعلق الأمر بشركة محافضي الحسابات، يجب أن يتم التوقيع عن التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافضي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

❖ يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافضي الحسابات الممارسين.

في حالة الاختلاف في الرأي بين محافضي الحسابات المتضامين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن تقرير مشترك.

**المعيار الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:**

وتشمل ما يلي: (11-202، 2011، الصفحات 33-35)

➤ يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

➤ تطبق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري والنقاط المتعلقة بمعايير تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

➤ يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق المبادئ الأساسية وكفاءات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

➤ لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

➤ يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

**المعيار الثالث: معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة، وتشمل ما يلي:**

✓ يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري. ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

✓ تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

- رئيس مجلس إدارة الشركة.
- الرئيس المدير العام للشركة
- أحد متصرفيها.
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين
- الأشخاص المعنويون المتصرفون.
- المسيرين والمسيريون المتضامنون.
- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

✓ يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاق المساهمين والمشاركين والغير، على الواقع والوضعيات والمعلومات التي يجب بالإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصوره أفضل.

✓ يعد التبليغ الإجمالي من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية وإلى محافظ الحسابات بقاءة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء، تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

✓ عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على المعلومات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له. إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقرير الخاص، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري، أو القوانين الأساسية وهي:

■ عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- أسماء المتصرفين أو المدراء العاميين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحال، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين، المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة القانونية أو القوانين الأساسية.
- طبيعة وموضوع هذه لاتفاقيات.

- ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة، الرسومات والعمولات المقدمة، آجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشتركة والضمانات الممنوحة وعند الاقتضاء، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء والمنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.

✓ يقدم محافظ الحسابات تقرير خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعائه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية.

يتضمن هذا التقرير الخاص، الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.

لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال، أي رأي، حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات.

✓ يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتنكير في تقريره الخاص، بوجود اتفاقيات الموافق عليها في ثلاث السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال، سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية، يعد تقريرها خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية.

✓ يشير محافظ الحسابات في تقرير الخاص، إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها، إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص.

يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين، ضمن تقريره.

✓ عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أولا.

في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص، نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

المعيار الرابع: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات، ويشمل ما يلي: (Barneto pascal, 2004, pp. 50-52)

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
2. يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان. يتضمن هذا الكشف:

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفقتها،
- باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريق حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها
- التي دقق فيها مسبقا، ويعد التقرير الخاص للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

المعيار الخامس: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، وتشمل ما يلي:

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
2. يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.
3. تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة. يعد الكيان كشفا سنويا اسميا الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.
4. عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

المعيار السادس: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية، وتشمل ما يلي :

1. طبقاً لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلق بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس (05) الأخيرة أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.
  2. يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاحة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة.
- يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:
- النتيجة قبل الضريبة.
  - الضريبة على الأرباح.
  - النتيجة الصافية.
  - عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي.
  - النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
  - مساهمات العمال في النتيجة.

المعيار السابع: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، ويشمل ما يلي:

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.
2. في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.
3. عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استناداً للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد

ذاتها

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

4. يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

- عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول، المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

**المعيار الثامن: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال، ويشمل ما يلي :**

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها عند إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
2. يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة الرقابة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام - المادة 06 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المذكور أعلاه وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

3. يحل محل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع والأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرار الاستغلال لا سيما:

### ○ مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- عدم القدرة الدفع للدائنين عند الاستحقاق.
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل أصول طويلة الأجل.
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية.
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال.
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

### ○ مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون، استخلافهم.
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء، أو رخصة أو ممول رئيسي.
- نزاعات اجتماعية خطيرة.
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

### ○ مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى.
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.
- 4. يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقاً في الفترة التي شملها تقييمه، و يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.
- 5. عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات يقوم بما يلي:
  - يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال.
  - يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
  - يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.
  - 6. يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكاً بليغاً حول استمرارية الاستغلال.
  - 7. عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تثبت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

### المعيار التاسع : معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان، وتشمل ما يلي :

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحساب المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
2. يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- هذه الأسهم على الأقل % 20 من رأس المال الشركة وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء، إلى المخالفات المكتشفة في اقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.
3. لا يصنع محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.
- يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمينا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.
4. عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحياسة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة. يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.
5. تطبيقا لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير، في اقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
6. لا تطبق أحكام هذا المعيار عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حياسة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.
- المعيار العاشر: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال، ويشمل ما يلي:** (مرازة صالح و بوهرين فتيحة، 26 ماي 2010، صفحة 80)
1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
2. يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما:
- المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.
  - أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.
  - كفيات تحديد سعر الإصدار.
3. يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
  - فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.
  - استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
  - لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

المعيار الحادي عشر: معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، ويشمل ما يلي:

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2. يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون

ويتأكد على الخصوص:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛

- احترام المساواة بين المساهمين والمشاركين؛

- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

3. يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي

يرخص تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛

- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛

- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

- لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية تخفيض رأس المال.

4. عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد

محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

5. في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل

حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار

سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

6. في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة

أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم

تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

المعيار الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، ويشمل ما يلي: (Conseil algerien

national de la comptabilité, pp. 24-26)

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ

الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2. إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، وبقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

3. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقاً.

4. يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبحث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

5. يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصاً حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حول التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها. يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

6. يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:

- التذكر بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة.
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمتثلت في التحقق من كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.
- 7. عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا يشمل من خلاله:
  - يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة،
  - يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية العامة والبيانات المقدمة لها.
  - يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس
  - الأموال الخاصة.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

المعيار الثالث عشر: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم، ويشمل ما يلي

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2. يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

3. يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 213 أعلاه.

4. يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات.
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.
- ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

المعيار الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم، ويشمل ما يلي:

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2. إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

3. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية، يتضمن المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة.
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

المعيار الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة، ويشمل ما يلي:

1. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات

محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المذكور أعلاه، والعمليات المرتبطة بها وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-1111 في 25 نوفمبر سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والمذكور أعلاه.

2. يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو

اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة، وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:

- الاسم والمقر الاجتماعي للشركة.
- رأس المال الاجتماعي للشركة.
- الحصة المكتسبة من رأس المال الكيان.
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

### الفرع الثاني: تأريخ تقرير محافظ الحسابات

أصدر المشرع نصوصاً قانونية تضبط الإجراءات الشكلية لمتابعة تقارير محافظ الحسابات لاسيما في عملية التأريخ أو عملية العرض أو في كفاءات إرسال التقرير، وفيما عملية التأريخ، فقد ألزم المشرع محافظ الحسابات على ضرورة أن يؤرخ التقرير عند نهاية أشغال المراقبة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقاً لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، كما يجب أن يؤرخ التقرير قبل خمسة عشر (15) يوماً على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، وفي هذا الإطار يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه.

وعندما يتعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات، فإن التقرير يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة وممثل أو ممثلو محافظي الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير. (11-20، 2011، صفحة 90)

### الفرع الثالث: إيداع وعرض تقارير محافظ الحسابات

طبقاً لأحكام القانون التجاري يودع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني، كما يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، خلال أجل خمسة عشر (15) يوماً قبل تاريخ انعقادها. (قرار مؤرخ 2014/01/12، 2014، الصفحات 20-21)

الفرع الرابع: كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

ألزم المشرع محافظ الحسابات بتسليم جميع التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013 على الأقل قبل خمسة عشر (15)، يوماً من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة، مقابل وصل استلام، كما أشار إلى إلزامية أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوماً على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة. (أقسام عمر، 2016، صفحة 160)



المبحث الخامس: عرض الدراسات العلمية السابقة

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية:

1- دراسة (الديسبي، 2001). الموسومة: أخلاقيات المهنة، وممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركات، 2001.

المنهجية:

استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من عينة من المحاسبين العاملين في المهنة وبعض طلاب المحاسبة في جامعة المنصورة، أما فيما يخص تقييم أداء محافظي الحسابات في مصر الذي قاموا بتدقيق القوائم المالية فقد تم الاعتماد أما فيما يخص دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فقد تم استخدام، T على اختبار الانحدار البسيط من خلال دراسة مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المهنية) العامة، العمل الميداني، إعداد التقارير (و ممارسة المؤسسات البريطانية المساهمة لإدارة أرباحها. أما فيما يخص إدارة الأرباح في المؤسسات المصرية فقد تم استخدام نموذج جونز معدل لمعرفة مدى ممارستهم لإدارة الأرباح .

**الهدف:** هدفت الدراسة إلى توضيح طبيعة كل من الفكر الأخلاقي والمناهج التي يمكن استخدامها في قياس مستوياته لدى المحاسبين، منهج اختبار تعريف العناصر ومنهج القياس متعدد الأبعاد، وتحديد مدى صلاحية استخدامها في مصر، بالإضافة هو إبراز الدور الفعال التي تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مع طرح مختلف الآليات والسياسات التي تساعد على الارتقاء بمهنة التدقيق المحاسبي وتحسين من أداء المدقق بما يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

**أهم النتائج:**

- بينت أن هناك عقدة إجتماعية يحكم عمل المحاسب في المجتمع بالإضافة إلى العقد الاقتصادي الذي يربط المحاسب بالعميل، ولا يجب أن يسعى المحاسب لتحقيق نفع شخصي، وهكذا قد يجد المحاسب نفسه في مأزق أخلاقي (Ethical Dilemma) للموازنة بين كل من الصالح الشخصي والصالح العام.
- وتوصلت إلى عدم صلاحية استخدام منهج القياس متعدد الأبعاد في مستوى الفكر الأخلاقي لدى المحاسبين في مصر لعدم تحقيق نتائج متسقة يتم من خلالها التوصل إلى وجود كافة الأبعاد الخمسة التي يركز عليها المنهج في كافة المواقف الأخلاقية وهي (العدالة، النسبية، الواجب، التقييم الذاتي للفرد لما يقوم به من عمل، والمنفعة التي ستعود على المجتمع).
- قيام المؤسسات البريطانية باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب بهدف تخفيض رقم الربح المعلن عنه.
- لا تساهم معايير المحاسبة الدولية في تقليص ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة.

2-دراسة (خالد عثمان وخالد عبد الله)، 2008، الموسومة:أخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في الكشف عن التلاعبات في التقارير المالية.

**المنهجية:** استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من بعض الإدارات المحاسبية، قد تم تحليل البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية واستخرجت النتائج باستخدام برنامج (Amos) وبرنامج (SPSS) الحزم الإحصائية.

**الهدف:** هدفت الدراسة إلى بيان دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، وهدفت أيضا إلى دراسة علاقة أخلاقيات العمل والقيم التنظيمية بالبيئة الداخلية والخارجية، وقد تم التعرف من خلالها على أوقع أخلاقيات العمل والقيم التنظيمية من حيث المعوقات التي تواجهها المستشفيات .

**أهم النتائج:**

- توصلت إلى أن هناك التزاما أخلاقية نظريا متعلقا بممارسي مهنة المحاسبة، ولا بد أن يقلل من تعرض الوحدات المالية للخطر.
- الجودة والكفاءة تؤثر معنويا على سمعة المهنة والثقة التي تتمتع بها.
- كما أظهرت وجود علاقة ارتباط قوية جدا بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والإدارات المحاسبية.
- أخلاقيات العمل تتارص مع مهارات المديرين الاستراتيجيين في تطبيق الحوكمة الأكاديمية.
- افتقار المديرين للقدرة على الاستقراء الدقيق للأحداث المستقبلية في مجال العمل وكذلك افتقارهم للأفكار التي تغيّر من المؤسسة الأكاديمية وتطورها حسب متطلبات العصر والظروف المحيطة.
- الإهتمام أكثر بأخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية في جميع وظائف المنظمة بشكل عام وفي إطار أنشطة الإنتاج والعمليات بشكل خاص.
- تعميم ثقافة المسؤولية الاجتماعية والإلتزام بالأخلاقيات بإنشاء وحدات متخصصة في كل شركة لمتابعة ذلك.

3- (محمد الناصر)، 2008. الموسومة:أخلاقيات مهنة التدقيق ومدى التزام المحاسبين اليمنيين بقواعد السلوك المهني

**الهدف:** الدراسة إلى التعرف على القواعد الأخلاقية التي تنظم السلوك المهني لأعضاء المهنة، وكذلك دراسة مدى التزام المحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية بقواعد السلوك المهني.

**المنهجية:** استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من مجتمع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بممارسة المهنة في الجمهورية اليمنية، تتمثل عينة الدراسة في جزء من المجتمع تم اختيارها اعتمادا على أسلوب العينة الحصصية، نظرا للواقع المعاش في اليمن حيث لاحظت الباحثة بأنه هناك نقص في ثقافة استقراء أو الاعتماد على التقرير، أو نقص الحاجة إلى نتائج تقرير المدقق بسبب النظام الاقتصادي المتبع في

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

اليمن ، وبالتالي تم حصر العينة المختارة في ثلاث فئات فئة المديرين وفئة المحاسبين، وفئة مساعدي المحاسبين للمؤسسات

التي تطبق التدقيق الخارجي، سواء كانت المؤسسات خاصة أو عامة.

### أهم النتائج:

- وتوصلت إلى أن هناك التزام بقواعد السلوك المهني الدولية والأحكام الواردة في قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات اليمني بالنسبة للمحاسبين.
- يتضمن تقرير المدقق الخارجي اليمني على معلومات لها قيمة تنبؤية.
- يتحصل مستخدمو تقرير المدقق الخارجي اليمني على المعلومات في الوقت المناسب.
- تتميز المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي اليمني بالملاءمة.
- تعبر المعل ومات المتضمنة في تقرير المدقق الخارجي اليمني على صدق الأحداث التي تمثلها.
- يتوفر تقرير المدقق الخارجي اليمني على معلومات تتميز بالموضوعية ويمكن التحقق من صحتها.

4-دراسة (القطاونة والعبادي، 2009).الموسومة:علي قياس مدى التزام مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالمبادئ الأخلاقية العامة وقواعد السلوك الوظيفي.

المنهجية: استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة والمقابلات الشخصية مع مدققي ومشرفي المجموعات ومديري بعض المديريات التابعة لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات،

### أهم النتائج:

- وتوصلت إلى أن هنالك مبادئ أخلاقية يلتزم بها مدقق الدائرة الضريبة للدخل والمبيعات أثناء تأديتهم لأعمالهم .
- أن تحقيق الإنصاف في العمل المحاسبي يؤدي إلى الحد من الممارسات غير الأخلاقية.
- أن الالتزام بالإنصاف في العمل المحاسبي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة سوف يقلل من خطر تعرض الوحدات الاقتصادية لخطر الإفلاس والانهييار.

5- وسن قاسم قاصد الديراوي (2010)،الموسومة: مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق.

المنهجية: أعدت الباحثة استبانة ووزعتها على العينة المستقصاة تحديد عينة الدراسة من خلال الشركات المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية العراقية والمتمثل في ثلاث شركات، بالإضافة إلى 12 شركة غير مدرجة بحكم أنها خاضعة للضريبة خلال الفترة الممتدة 2006-2010.

وتعتمد الدراسة على نموذج جونز المعدل لدراسة ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية من خلال طريقة التدفقات النقدية.

**الهدف:** الدراسة إلى معرفة مدى التزام مراقبي الحسابات الخارجيين في المحافظة على أخلاقيات مهنة التدقيق، وكذلك بيان آلية تعزيز عمل مراقب الحسابات والوسائل التي تشجعه على الالتزام بالقواعد السلوكية والأخلاقيات المهنية في عمله.

### أهم النتائج:

- تعرف أخلاقيات المهنة على أنها مجموعة المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم لمسؤولياتهم وواجباتهم المهنية.
- تتلخص قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي في النزاهة، الموضوعية، السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، السلوك المهني.
- وخلصت إلى أن مراقبي الحسابات الخارجيين في القطاعين الخاص والعام يلتزمون بشكل عام تقريبا بقواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقية.
- وأن التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق أحد الوسائل المهمة في رفع مستوى المهنة، وأن معايير التدقيق العامة وقواعد السلوك المهني في ضوء التعليم المستمر تدفع مراقبي الحسابات بالالتزام بأخلاقيات المهنة.
- وأن المسؤولية القانونية تؤثر في التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة.

6-دراسة (فاتن محمد علي)، 2011. الموسومة: "تقييم المداخل الحديثة في بناء المعايير و أثرها على جودة التقارير المالية في جمهورية مصر العربية"

**المنهجية:** للإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض الإطار العام للدراسة والتي تتعلق بكل من مفهومي جودة التقارير المالية وكذا كفاءة الاستثمار في حث تم اعتماد المنهج التحليلي في برديد أثر جودة التقارير المالية

على كفاءة القرار الاستثماري في الشركات الصناعية المدرجة حيث تم الاعتماد على برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) للقيام بمختلف الاختبارات الإحصائية بما يتوافق ونوع البيانات المراد تحليلها.

**الهدف:** هدفت الدراسة إلى تقييم المداخل الحديثة في بناء المعايير و أثرها على جودة التقارير المالية، لبحث أثر إتباع المعايير المبنية في ضوء المداخل المختلفة على جودة التقارير المالية في جمهورية مصر العربية نتائج الدراسة، على كفاءة القرار الاستثماري وتحديد أهم العوامل المؤثرة على

العلاقة بينهما والمتعلقة أساسا بالتمويل من البنوك والدوافع الضريبية لإدارة الأرباح والسيولة.

### أهم النتائج:

- توصلت إلى أن عملية بناء و تطبيق معايير محاسبية تتسم بالجودة العالية ليست هدفا في حد ذاتها و إنما ما ينتج عنها من تقارير مالية تتسم بالجودة وتحقيق المصدقية و الثقة لمستخدميها اتخاذ قراراتهم هو الهدف.

- كما أثبتت الدراسة أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الميانية على المبادئ تؤدي إلى تحسين التقارير المالية بعد التطبيق، كما تساعد المستثمرين على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

- وجود علاقة موجبة بثُ جودة التقارير الدالية وكفاءة الاستثمار، كما أبرزت النتائج تأثير بعض الدتغئات الدتمثلة في الخصائص الداخلية للشركة والدتمثلة في حجم الشركة وفرص النمو.

7- دراسة (عماد سعيد الزمر)، 2012. الموسومة: "بحث تطبيقي لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية.

المنهجية: استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من بعض الإدارات المحاسبية، قد تم تحليل البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية واستخرجت النتائج باستخدام برنامج (Amos) وبرنامج (SPSS) الحزم الإحصائية.

الهدف: هدفت الدراسة إلى بحت العلاقة بين التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وأثرها على جودة التقارير المالية، وذلك من خلال تحليل المتغيرات المحاسبية التي تعكس الأبعاد المختلفة لجودة التقارير المالية، وبحث انعكاس التحول إلى IFRS على هذه المتغيرات نتائج الدراسة.

### أهم النتائج:

- بالرغم من الدراسات الكثيرة التي تناولت مصطلح جودة التقارير المالية إلا أنها لم تستطع إعطاء مفهوم شامل لهذا المصطلح، بل تم الاستدلال عليه من خلال مجموعة من المفاهيم التي تعددت بتعدد جهات

نظر الباحثين واهتماماتهم من جهة، وتبيان احتياجات مستخدمي التقارير المالية من جهة أخرى

- توصلت إلى أن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أدى إلى انخفاض مستوى عدم تماثل المعلومات، وزيادة مستوى التحفظ المالي.

- جودة التقارير المالية مفهوم يتأثر بالعديد من العوامل التي قد تزيد او تخفض من جودتها ولعل اهمها اتجاهات الإدارة، معايير اعداد التقارير المالية، أخلاقيات الاعمال، وممارسات حوكمة الشركات.

- جودة التقارير المالية لا تتوقف على جودة المعلومات المفصح عنها فقط، بل تتعدى إلى معايير أخرى أكثر اهمية كتنقيح مدقق الحسابات، جودة الافصاح وكثافته، جودة الارقام المحاسبية المفصح عنها

ومدى خلوها من أي تحريفات...

8-دراسة (عبد الرحمان مخلد) ،2012. الموسومة: قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

المنهجية: ، وزع الباحث استبيان على العينة المستقصاة التي بلغت 72 وحدة محاسبية، تم الاعتماد على برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (spss) للقيام بمختلف الاختبارات الإحصائية بما يتوافق ونوع البيانات المراد تحليلها.

الهدف: هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية

#### أهم النتائج:

- وتوصل إلى أنه يوجد تأثير للموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.
  - تم ضبط واستعراض أهم المصطلحات المتعلقة بموضوع الأخلاقيات.
  - بات من المؤكد أنّ لأخلاقيات الأعمال أهمية بالغة لدى المنظمات.
  - قمنا بتحديد أهم المعايير الأخلاقية الواجب توفرها مع إِب ا رز الجوانب الثلاثة لإقامة منظمة أخلاقية.
  - تم التطرق لأهم المصادر التي تستمد منها الأخلاقيات ومختلف أنماط السلوكيات.
- 9-دراسة(هاني أحمد محاريق ) ،2013. الموسومة:"أثر تطوير معايير المحاسبة الادوات المالية على الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية. بحث نظرية وميدانية".

المنهجية: تم الاعتماد على برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (spss) للقيام بمختلف الاختبارات الإحصائية بما يتوافق ونوع البيانات المراد تحليلها، تتمثل عينة الدراسة في جزء من المجتمع تم اختيارها اعتمادا على أسلوب العينة الحصصية، نظرا للواقع المعاش في الج ا زئر حيث لاحظت الباحثة بأنه هناك نقص في ثقافة استقراء أو الاعتماد على التقرير، أو نقص الحاجة إلى نتائج تقرير المدقق بسبب النظام الاقتصادي المتبع في الجزائر، وبالتالي تم حصر العينة المختارة في ثلاث فئات فئة المديرين وفئة المحاسبين، وفئة مساعدي المحاسبين للمؤسسات التي تطبق التدقيق الخارجي، سواء كانت المؤسسات خاصة أو عامة.

الهدف: تهدف الدراسة إلى تحليل وتقييم اثر التعديلات التي تم ادخالها على المعيار الدولي (IAS30) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتوفير الشفافية التي تقيد مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قرارهم المناسب الاستثمار في الأدوات المالية .

### أهم النتائج:

- توصلت إلى أنه يوجد تأثير معنوي للتعديات التي أدخلها المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS9 على معيار المحاسبة الدولي (IAS39) تؤدي إلى زيادة درجة جودة معلومات القوائم المالية، وزيادة درجة قابليتها للمقارنة وزيادة الثقة للمعلومات المالية، وكذا زيادة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- قمنا بتوضيح الإشكالات التي تواجهها منظمات الأعمال حول إرساء وتطبيق هذه الأخلاقيات داخل المنظمات.

- قمنا بضبط مصطلح الأداء وعناصره وكيفية تقييمه وطرق قياسه؛ والتعرف على بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها وأهم مميزاتة.

### 10- دراسة (الصايغ و عبد المجيد)، 2015. الموسومة: قياس أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرارات الاستثمارية في الشركات المصرية.

**المنهجية:** تم الاعتماد على برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) للقيام بمختلف الاختبارات الإحصائية بما يتوافق ونوع البيانات المراد تحليلها، تتمثل عينة الدراسة في جزء من المجتمع تم اختيارها اعتمادا على أسلوب العينة الحصصية، نظرا للواقع المعاش في الجزائر حيث لاحظت الباحثة بأنه هناك نقص في ثقافة استقراء أو الاعتماد على التقرير، أو نقص الحاجة إلى نتائج تقرير المدقق بسبب النظام الاقتصادي المتبع في الجزائر، وبالتالي تم حصر العينة المختارة في ثلاث فئات فئة المديرين وفئة المحاسبين، وفئة مساعدي المحاسبين للمؤسسات التي تطبق التدقيق الخارجي، سواء كانت المؤسسات خاصة أو عامة، تم استخدام عينة تحوي 41 شركة غير مالية مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة (1998-2013).

**الهدف:** هدفت الدراسة إلى قياس أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرار الاستثماري وتحديد أهم العوامل المؤثرة على العلاقة بينهما والمتعلقة أساسا بالتمويل من البنوك والدوافع الضريبية لإدارة الأرباح والسيولة،

### أهم النتائج:

- توصلت الدراسة إلى وجود مستوى منخفض في جودة التقارير المالية في الشركات المصرية محل الدراسة كما توصلت الدراسة إلى زيادة عدد الشركات ذات نقص الاستثمار عن الشركات ذات زيادة الاستثمار.
- وأخيرا أظهرت الدراسة أن ارتفاع جودة التقارير المالية يؤدي إلى انخفاض مستوى التراجع عن الاستثمار وتزايد في الشركات غير المالية.

11- دراسة (أبو ضياء)، 2015.

**الموسومة:** "أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة البيانات المالية في فلسطين" المنهجية: وقد أجريت دراسة تطبيقية على عينة مكونة من 32 شركة مسجلة في سوق فلسطين من مختلف القطاعات خلال الفترة 2003 إلى 2012. أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد على المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والمصادر المتناولة للموضوع.

**أدوات التحليل:** استخدام بعض أساليب وادوات التحليل الإحصائي لعرض البيانات المتحصل عليه.

**الهدف:** هدفت الدراسة فحص أثر تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على جودة البيانات المالية في فلسطين على وجه الخصوص، فإن هذه الدراسة تفحص فيما إذا كانت البيانات المالية للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) نعرض انخفاض إدارة الأرباح، وارتفاع الاعتراف الفوري بالخسائر وارتفاع القيمة الملائمة للمعلومة المحاسبية بعد التطبيق الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية في العام 2007. **أهم النتائج:**

- تظهر النتائج أن الشركات التي تطبق معايير التقرير المالي الدولية تعطي أدلة أكثر على الزيادة في إدارة الأرباح، وقلة إثبات الخسائر في وقتها وزيادة القيمة الملائمة.
- ضرورة أن يكون للمسير مستوى عمياً تكوين في مجال التسيير.
- تم توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرقبين ومختلف المستخدمين ساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

12- دراسة (السامرائي) 2016. الموسومة: "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان".

**المنهجية:** ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى استخدام الاستبانة كأداة. أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد على المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والمصادر المتناولة للموضوع

**الهدف:** هدفت الدراسة إلى بيان أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

**أهم النتائج:**

- وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للبيئة النقابية و المعلومات والاتصالات على جودة التقارير المالية في شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان عند مستوى دلالة (0.05 : a).



- وجود تأثير ذي دلالة إحصائية للبيئة الرقابية و المعلومات و الاتصالات على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في شركات الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان عند مستوى دلالة (0.05- a) ووجود تأثير ذي دلالة إحصائية للبيئة على جودة التقارير المالية من حيث التمثيل الصادق في شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان عند مستوى دلالة  $d = 0.05$ .
- وعلى ضوء هذه النتائج أوصت إلى تفعيل لجان التدقيق الداخلي كونها تلعب دورا هاما في تحقيق نظام الرقابة الداخلية و تحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال دراسة تلك التقارير قبل رفعها للإدارة و الإشراف على نتائج الأعمال.

### 13- دراسة (قادري عبد القادر)، 2017 الموسومة: أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

**المنهجية:** ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى استخدام الاستبانة كأداة. أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد على المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والمصادر المتناولة للموضوع. قصد الإجابة على إشكالتنا والإلمام بمختلف جوانب الموضوع وتحليل إبعاده اتبعنا المنهج الوصفي والتحليلي الموافق للدراسة النظرية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم إتباع منهج التحليلي الذي يمكننا من جمع معلومات عن تطبيق عملية التدقيق وتقييم الأداء المالي.

**الهدف:** الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على أهم أخلاقيات المهنة الواجب الإلتزام بها من قبل مدققي الحسابات والتي لها أثر إيجابي على تدقيق النظام المحاسبي المالي، واستجابة للهدف المنشود من هذه الدراسة تضمنت هذه الأخيرة مجموعة من أخلاقيات المهنة لمدققي الحسابات المتعارف عليها في مهنة التدقيق مرتبة حسب أهميتها وتأثيرها على تدقيق النظام المحاسبي المالي، وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية وأخيرا السلوك المهني.

إن الدراسة المعمقة للمسؤوليات السابقة جعلت الباحث

### اهم النتائج:

- يتوصل إلى نتيجة هامة تنص على ضرورة إعداد ميثاق للمسؤوليات الأخلاقية لمدققي الحسابات في الجزائر للمساهمة بشكل فعال في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية،
- هذا الميثاق يتضمن مجموعة أخلاقيات المهنة الواجب توافرها في مدقق الحسابات الخارجي، التهديدات المؤثرة على نهج الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق،
- آلية تحديد تلك التهديدات وتقييم أهميتها، وأدوات الحماية لمواجهة تلك التهديدات وأساليب تطبيقها.

14- (هيري أسيا، بن الشريف مبروكة، ساوس الشيخ) ،2017 الموسومة: دور اخلاقيات مهنة التدقيق

في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر المنهجية: اعتمدت الباحثة على منهجية المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية وبرنامج SmartPLS 3 المستخدم في التحليل، وكذلك استقصاء آراء عينة من المدققين في بيئة التدقيق الجزائرية. الهدف: تهدف هذه الورقة إلى اكتشاف العلاقة بين كل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنية التدقيق وشروط تأديب المدقق، من خلال تناول الجوانب المفاهيمية لكل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة التدقيق وأهم الجرائم المتعلقة بمهنية التدقيق.

#### أهم النتائج:

- تم التوصل إلى النتائج التالية؛ أن الأخذ بعين الاعتبار لشروط التأديب يلزم المدقق بأخلاقيات مهنته لكنه لا يدفعه إلى الالتزام بمسؤولياته ،
- كما أن الالتزام بأخلاقيات المهنة غير كافي للالتزام بالمسؤوليات، وأيضا التزام المدقق
- تركز معايير السلوك المهني على خمس قواعد أو مبادئ يجب أن يطبقها المحاسب المهني ألا وهي؛ النزاهة، الموضوعية، حفظ السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، احترام السلوك المهني.
- حدد المشرع الجزائري مختلف المسؤوليات التي يجب أن يتحملها المدقق وهي متمثلة في المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.
- يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية.
- تحفز شروط التأديب المدقق على الالتزام بأخلاقيات مهنته.
- الالتزام بالأخلاقيات غير كافي بأن يحفز المدقق على تحمل المسؤوليات التي تقع على عاتقه.
- إدراك المدقق للضوابط التأديبية غير كافي لدفعه للالتزام بمسؤولياته المهنية .
- التزام المدقق بمسؤولياته لا يشترط وضع ضوابط تأديبية توجه المدقق للالتزام بأخلاقيات المهنة.

15- دراسة( أمينة حفاضة، عباس فرحات ) ،2018.الموسومة: جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية

في ظل تتي معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS - دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة .SCAEK

المنهجية: ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى استخدام الاستبانة كأداة. أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد على المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والمصادر المتناولة للموضوع.

الهدف: هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية مساهمة معايير التقارير المالية الدولية في تحقيق جودة القوائم المالية المفصح عنها، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى إلى معرفة مواقع تطبيق المؤسسات الجزائرية المعايير التقارير

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية

المالية الدولية IAS/IFRS في إعداد وعرض القوائم المالية التقييم مستوى جودتها، بالإسقاط على مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK.

### أهم النتائج:

- توصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة ذات جودة متوسطة، حيث أنها تطبق بعض معايير التقارير المالية | الدولية و لا تطبق البعض الآخر في حدود المعايير المتناولة في الدراسة

- IAS1, IAS7, IAS8, IFRS13.

- يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة

- إعطاء معلومات كاذبة أو جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية.

- تحفز شروط التأديب المدقق على الالتزام بأخلاقيات مهنته.

- الالتزام بالأخلاقيات غير كافي بأن يحفز المدقق على تحمل المسؤوليات التي تقع على عاتقه.

- حدد المشرع الجزائي مختلف المسؤوليات التي يجب أن يتحملها المدقق وهي متمثلة في

- المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية

16- دراسة(حميد يحيى التميمي) ، 2018. الموسومة: "تأثير تطور معايير الإبلاغ المالي الدولية في

جودة المعلومات المحاسبية لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية".

المنهجية: اعتمد الباحث على الاستبانة، تم توزيع 144 استمارة، قصد الإجابة على إشكالتنا والإمام بمختلف

جوانب الموضوع وتحليل إبعاده اتبعنا المنهج الوصف والتحليلي الموافق للدراسة النظرية ،أما بالنسبة للجانب

التطبيقي فقد تم إتباع منهج التحليلي الذي يمكننا من جمع معلومات عن تطبيق عملية التدقيق وتقييم الأداء

المالي.

أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد على المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والمصادر المتناولة

للموضوع.

الهدف: هدفت الباحثة من خلال الدراسة إلى تسليط الضوء على آخر مستجدات تطور معايير الإبلاغ المالي

الدولية، مع بيان أهميتها وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية.

### أهم النتائج:

- تم التوصل إلى عدة نتائج كان أبرزها أن هناك تأثير معنوي للتطور في معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوف المالية للمصارف العراقية عينة البحث لو طبقت مستقبلا.
- الالتزام بالأخلاقيات غير كافي بأن يحفز المدقق على تحمل المسؤوليات التي تقع على عاتقه.
- تحفز شروط التأديب المدقق على الالتزام بأخلاقيات مهنته.
- حدد المشرع الجزائي مختلف المسؤوليات التي يجب أن يتحملها المدقق وهي متمثلة في المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية.
- تهدف مقارنة أخلاقيات مهنة التدقيق إلى إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة وخاصة بمهنة التدقيق، إذ يعتبر أي إخلال بقواعد أخلاقيات المهنة سلوك غير مقبول يؤثر على درجة تم بتأديب المدققين. تحمل المسؤوليات، كما يؤدي إلى وضع شروط تهتم بتأديب المدققين.

### 17- دراسة (حرفوش انيسة)، 2019. الموسومة: البدائل النظرية لتقييم جودة التقارير المالية: دراسة تحليلية.

**المنهجية:** قصد الإجابة على الإشكالية: ماهي البدائل النظرية المقترحة في تقييم جودة التقارير المالية وأي من تلك البدائل يعتبر المقياس الأفضل. والإلمام بمختلف جوانب الموضوع وتحليل إبعاده اتبعنا المنهج الوصفي والتحليلي الموافق للدراسة النظرية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم إتباع منهج التحليلي الذي يمكننا من جمع معلومات عن تطبيق عملية التدقيق وتقييم جودة التقارير المالية.

**الهدف:** هذه الدراسة للبحث في مفهوم جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها، بالإضافة إلى دراسة بعض أساليب قياس وتقييم جودة التقارير المالية التي تناولتها بعض الدراسات الأكاديمية، إعطاء مفهوم أكثر تحديدا لجودة التقارير المالية في ظل عدم تماثل اهتمامات مستخدمي التقارير المالية، تحديد الخصائص الواجب توافرها لتحقيق جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها، تحليل الأساليب والطرق التي انتهت إليها الدراسات الأكاديمية في مجال تقييم جودة التقارير المالية.

### أهم النتائج: وتوصلت الدراسة إلى أن:

- جودة التقارير المالية مفهوم مركب من مجموعة من المفاهيم المتكاملة فيما بينها.
- جودة التقارير تتأثر بمجموعة من العوامل وأن درجة التأثير تتفاوت من عامل لآخر.
- أن الاعتماد على نموذج واحد للحكم على جودة التقارير المالية يعد غير كاف، وإنما يجب الجمع بين أكثر من نموذجين، وذلك للحد من نقائص كل نموذج على حدى والاستفادة من مزايا كل نموذج.
- الأهمية البالغة لجودة التقارير المالية في إرساء نماذج الحوكمة الجيدة.
- الجدل الذي أثير مؤخرا حول الشفافية التقارير المالية وأهميتها في جذب مستثمرين جدد.
- الفائدة أو المنفعة المحققة من هذه التقارير المالية وأهميتها في جذب مستثمرين جدد.

18- دراسة ( علي عبد الصمد، ضويحي حمزة )، 2019.

الموسومة: الواقع التنظيمي لأخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

المنهجية: تتطلب دراسة الموضوع الاعتماد على المنهج الاستقرائي والمنهج التفسيري. سنعتمد في إعداد هذه الدراسة على مجموعة من مناهج البحث العلمي وفقا ما تقتضيه طبيعة الموضوع، حيث سنعمل بصفة رئيسية وفقا للمنهج الوصفي التحليلي في إعداد كلا جزئي البحث، ففي الجزء النظري سنستند بصفة رئيسية على المصادر المكتبية ذات الاختصاص وبشتى أشكالها ومصادر الاللكترونية من مواقع موثوقة .

أما في الجزء التطبيقي سنعمل وفقا لهذا المنهج عند وصفنا وتحليلنا لمختلف البيانات التي سيتم جمعها من خلال استمارة الاستبيان والمدعمة بالمقابلات الشخصية مع بعض مفردات العينة المستجوبة. كما سنستعين بالمنهج التاريخي عند حديثنا عن التطورات التاريخية التي يعرفها الإطار المرجعي الدولي ومختلف عناصره، وكذلك عند متابعتنا للتنظيم لقانوني مهنة التدقيق الداخلي للجزائر. وسنعمل أيضا بالمنهج الإحصائي عند معالجة الإحصائية لبيانات الاستمارة.

الهدف: هدفت هذه الدراسة إلى تليين الواقع التنظيمي الأخلاقيات مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال دراسة وتحليل القوانين المنظمة لها ودور المنظمات المهنية في ذلك مع إظهار معوقات تطبيق أخلاقيات المهنة في الجزائر.

أهم النتائج:

- وخلصت الدراسة إلى أنه رغم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر إلا أنها لم ترقى للمستوى المطلوب وهذا ما يفسره عدم وجود ميثاق الأخلاقيات
- المهنة بالإضافة إلى ضعف الرقابة على مدى الالتزام بها وتطبيق العقوبات اللازمة.
- تحدد رسالة التدقيق الغرض العام من مزولة مهنة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات ومنظمات الأعمال.
- تتضمن الإرشادات المطلوبة المبادئ الأساسية التي تساعد على تقدير فعالية التدقيق، وتعريف التدقيق الذي يحدد طبيعته ونطاقه وخصائصه، والمبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المهني اللتان تعززان الثقافة الأخلاقية في ممارسة مهنة التدقيق، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- يهتم المدققون بالمؤسسات محل الدراسة على العمل وفقا لرسالة التدقيق الداخلي.

19- دراسة (اية جار الله ، محمد زيدان ابراهيم ) ، 2020 الموسومة: نموذج لدراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية بالتطبيق على البنوك التجارية في قطاع غزة، فلسطين.

**المنهجية:** تم جمع بيانات البحث من التقارير المالية، ولغرض التحليل الاحصائي تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد وتحليل الانحدار الخطي المتدرج وتحليل ارتباط بيرسون وتحليل التباين أنوفا وتحليل ليغن لتساوي التباين.

**الهدف:** البحث إلى فحص أثر تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على جودة التقارير المالية عن طريق دراسة سلوك تمهيد الدخل وإيعاز الإشارة باستخدام مقياس مخصص خسائر القروض وقياس تقلبات الأرباح، وتكونت عينة البحث من البنوك التجارية المدرجة في سوق المال الفلسطيني والتي أُلزمت بقية معايير التقرير المالي الدولية.

#### أهم النتائج:

- أشارت النتائج إلى أن التزام البنوك بمعايير التقرير المالي الدولية يؤدي إلى تقليل تمهيد الدخل من خلال مخصص خسائر القروض بالمقارنة بفترة ما قبل الإلزام.
- ولم يجد البحث أي دليل يدعم أن التزام البنوك يؤدي إلى زيادة ميل البنوك الإيعاز إشارات من خلال مخصص خسائر القروض مقارنة بفترة ما قبل الإلزام، ولم تدعم النتائج فرضية أن التزام البنوك يؤدي إلى زيادة تقلب الأرباح مقارنة بفترة ما قبل الإلزام.
- الالتزام بالأخلاقيات غير كافي بأن يحفز المدقق على تحمل المسؤوليات التي تقع على عاتقه.
- تحفز شروط التأديب المدقق على الالتزام بأخلاقيات مهنته.
- المهنة بالإضافة إلى ضعف الرقابة على مدى الالتزام بها وتطبيق العقوبات اللازمة.
- يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنائية لوكيل الجمهورية.

#### المطلب الثالث: دراسات باللغة الأجنبية

#### 1- دراسة (Biddle and Hilary, 2006) بعنوان Accounting Quality and Firm Level Capital Investment

**المنهجية:** استخدم الباحث بيانات من 34 دولة للفترة 1993-2004 لدراسة العلاقة بين الدول وبين الشركات داخل كل دولة.

**الهدف:** هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر جودة المحاسبة على كفاءة الاستثمارات الرأسمالية، حيث تم قياس جودة المحاسبة باستخدام أربع مقاييس :

- اندفاعية الأرباح وتجنب الخسارة وتمهيد الدخل والتوقيت.

- التعرف على أهم أخلاقيات المهنة الواجب الالتزام بها من قبل مدققي الحسابات والتي لها أثر إيجابي على تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- التعرف على أهم العوامل التي تعزز من التزام مدققي الحسابات بمسؤولياتهم الأخلاقية التي تتطلبها مهنة التدقيق.
- التعرف على القوانين المنظمة لمهنة التدقيق والتي تلزم مدققي الحسابات بالالتزام بأخلاقيات المهنة التي تتطلبها مهنة التدقيق.

### أهم النتائج:

- وقد خلصت الدراسة إلى أنه وبوجود جودة في المحاسبة تزداد كفاءة الاستثمار وذلك بسبب انخفاض عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركة وأصحاب رؤوس الأموال كما أظهرت الدراسة أيضا أن هذه الأثر يزداد في الدول التي تعتمد فيها الشركات على التمويل من الأسواق المالية.
- توصلنا إلى أنه هناك اختلاف المعلومة المالية عن المعلومة المحاسبية من عدة جوانب .
- تعتبر الملاحق قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الاصلية ، ويمكن الاستغناء عنها في مرفقات القوائم المالية
- للملاحق دور كبير في فهم المعلومة المالية وكذا اعتمادها كجزء أساسي في نظام المعلومات المحاسبي.

### 2- دراسة (Mohannadi, 2014) بعنوان **the relationship between Financial Reporting Quality and Investment Efficiency in Tehran Stock Exchange**

**المنهجية:** ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى استخدام الاستبانة كأداة

للتحليل الإحصائي على عينة من 93 شركة مدرجة في سوق طهران المالية خلال الفترة 2009-2014

**الهدف:** الباحث في هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين جودة التقارير المالية وكفاءة الاستثمار على عينة من 93 شركة مدرجة في سوق طهران المالية خلال الفترة 2009-2014، وبعد التحليل الإحصائي لنموذج الدراسة

### أهم النتائج:

- أظهرت النتائج وجود علاقة موجبة بين جودة التقارير المالية وكفاءة الاستثمار، كما أبرزت النتائج تأثير بعض المتغيرات المتمثلة في الخصائص الداخلية للشركة والمتمثلة في حجم الشركة وفرص النمو.
- تعتبر الملاحق بيان يوضح أسس القياس و السياسات المحاسبية المطبقة.
- تتكفل الملاحق بعرض البنود الطارئة والالتزامات و الإفصاحات المالية الأخرى.
- ظهر الملاحق المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، و لفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرتها.

- الملاحق مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية ،حساب النتائج ،جدول السيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- تعتبر المعايير المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المصدر الأساسي للمعلومة المالية
- تؤثر المعلومة المالية المنشورة داخل التقارير والقوائم وملاحقها بشكل واضح على القرارات داخل المؤسسة.
- الانخراط في برنامج IFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين ،وبرنامج CFA للمحللين الماليين وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين.

### 3- دراسة (Soliman and Raab, 2014)

#### "Audit Committee Effectiveness, Audit Quality and Earnings Management:"

**المنهجية:** لقد عرضنا جوانب هذا الموضوع و الخوض في تفاصيله و تحليل معطياته مستعينين بالمنهج الوصفي و الأسلوب التحليلي.

**الهدف:** هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين فعالية لجنة التدقيق وإدارة الأرباح لعبة من الشركات المصرية المدرجة خلال الفترة 2007-2010، تعتبر المعلومات المالية في وقتنا الحاضر ثروة هامة، والتحكم فيها والاستغلال الجيد لها يحقق أرباحا ونجاحا للخطط المستقبلية، وضمانا لاستمرار وبقاء المؤسسة، وتلعب التقارير المالية دورا هاما في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة، صحيحة، ودقيقة، وفي الوقت المناسب. إذ أن الملاحق والمعلومة المالية لها ركيزتها في المنظومة المحاسبية الجزائرية وهي قابلة للفهم و التطبيق إلى درجة كبيرة.

#### أهم النتائج:

- وقد توصلت الدراسة إلى علم وجود تأثير حجم لجنة التدقيق على سلوك إدارة الأرباح، كما توصلت إلى أن استقلالية لجنة التدقيق، والخبرة المالية، وعدد اجتماعها تعتبر من العوامل التي تحسن من جودة التقارير المالية.
- أهمية المعلومة المحاسبية المالية في حد ذاتها بالنسبة للمؤسسة، واعتبارها أساساً ومرجعاً لاتخاذ القرارات الهامة، وأيضاً للدور الذي تلعبه في الاقتصاد الحديث.
- إن النظام المحاسبي المالي يقدم معلومات مالية انطلاقاً من قوائمه الختامية وتقاريره المالية في التوقيت المناسب، لتساعد الأطراف المستخدمة لها على بناء وتصحيح توقعاتهم وهو بالتالي يحقق خاصية الملائمة.
- الكشوف و المستندات و معلومات مالية تتصف بالوضوح وتعبّر بصدق عن جميع التعاملات والأحداث المالية كما تتصف بالحيادية وعدم التحيز.



- هناك إجماع على أنه يحقق خاصية القابلية للمقارنة بما أن القوائم المالية تقدم معلومات خاصة بالدورة السابقة تسمح بإجراء مقارنات دورية بين السنوات أو بين نتائج المؤسسة ومؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع.

#### 4-دراسة (Ajward, 2011) بعنوان: " An Empirical Evaluation of the Effectiveness of audit Committees in terms of Earning Quality"

**المنهجية:** اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي في بناء الجزء النظري من خلال الرجوع إلى المصادر العلمية ذات العلاقة بالموضوع ، أما فيما يخص الجانب التطبيقي قامت الباحثة باختيار عينة مستهدفة من الأكاديميين و مراقبي والحسابات ومديري الشركات من الذين لديهم المام بموضوع البحث. و تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها وتحصل الباحثة على النتائج التالية بالاعتماد على البرنامج الاحصائي spss .

**الهدف:** هدفت الدراسة إلى تقييم نظام لجنة التدقيق البيع كأحد دعائم حوكمة الشركات في اليابان و تأثيرها في جودة التقارير المالية، وذلك بالشركات المدرجة في بورصة 73 طوكيو" خلال الفترة 2007-2009. تعد القوائم المالية مصدرا أساسيا للمعلومة المالية و منها فوائد عديدة في داخل الشركة وخارجها إذا اتخذ أي قرار رشيد يعتمد على توفير البيانات والمعلومات الملائمة والمساعدة في اتخاذه. حيث تعرف ملاحق القوائم المالية المنشورة بأنها "هي شروحات وتفصيلات لما جاء في القوائم المالية بحيث تعرف على أنها مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها الشركات المساهمة مرتبة في الجدول ,تعد وفق مواصفات معينة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وعلى أساس منطقي ,والتي تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المشروع قصد اتخاذ قرارات معينة.

**أهم النتائج:**

- توصلت الدراسة إلى أن وجود لجنة التدقيق ليس له أي تأثير على جودة أرباح الشركات اليابانية.
- توضيح تأثير الملاحق في كل من اتخاذ القرارات وغيرها من امور ضرورية للمؤسسة فيما يتعلق بالنظام المالي.
- تحديد مدى توافر الملاحق على المعلومات المالية الضرورية.
- الملاحق مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حساب النتائج، جدول السيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- تعتبر المعايير المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المصدر الأساسي للمعلومة المالية.

#### 5-دراسة (Qi and Tian, 2012) بعنوان: " The Impact of Audit Committees Personal Characteristics On Earnings Management"

**المنهجية:** وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق الحكومية الفلسطينية) مجمع الشفاء الطبي نموذجا أهداف هذه الدراسة تم إعداد و توزيع استبانة هدفت إلى اختبار الفرضيات، وتكون مجتمع

الدراسة من أصحاب المواقع الاشرافية ( رئيس شعبة، رئيس قسم، مشرف تمرير، نائب مدير دائرة، مدير دائرة، مدير عام) في مجمع الشفاء الطبي بقطاع غزة، حيث تم توزيع عدد (180) استبانة على عينة الدراسة، وتم استرداد (152) استبانة أي ما نسبته (44.84).

**الهدف:** الدراسة إلى تحديد العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وإدارة الأرباح العينة من الشركات الصينية خلال الفترة 2004-2010.

### أهم النتائج:

- توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي موجب لحجم لجنة التدقيق، واستقلاليتها، وعدد اجتماعاتها على جودة التقارير المالية.
- أخلاقيات المهن بطريقتها للتراجع بوضوح في ظل تراجع منظومة القيم ولا يمكن أن يبقى الحال على ما هو عليه ليبقى عنصر المال فقط هو المسيطر على المهن ومعاملاتها، فمطلوب تحرك فوري داخلي من لدن كل صاحب مهنة ونقابة للمحافظة على أخلاقيات مهنته وإلا فستطغى المادية على كل مناحي الحياة دون قيم وأخلاق تذكر! وأجزم بأن لا صاحب مهنة ولا نقابة مهنية يقبل بذلك.
- يخفف وجود هذه البروتوكولات من تعزيز التحفيز الشخصي للفرد لعدم كسر القوانين وغالباً ما يتم إلغاء جانب العقوبة في هذه القوانين
- تطبيق الأخلاقيات في شركة ما يساعد من تحسين صورتها.
- أن بناء منظومة أخلاقية في المنظمة يساعد في الارتقاء بأخلاقيات موظفيها وينعكس ذلك بشكل مباشر على طريقة تعاملهم مع العملاء أو الشركاء مما يضيفي التميز على الشركة ككل.

### 6- دراسة (Kamarudin et al. 2012) The Influence of CEO Duality on the

### Relationship between Audit Committee Independence and Earnings Quality

**المنهجية:** اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في جوانب النظرية والمنهج التحليلي الاستدلالي بحيث أجريت دراسة ميدانية بالمؤسسة الجزائرية للسباكة تيارت وتم تحديد عينة الدراسة بـ (50) موظف وبعد التأكد من الاستمارات تم معالجتهم إحصائياً ببرنامج

**الهدف:** الدراسة إلى فحص العلاقة بين استقلالية لجنة التدقيق وجودة الأرباح من جهة، و تأثير تولي الرئيس التناقدي للشركة المنتسب رئيس مجلس الإدارة (CEO aquality) على هذه العلاقة باستخدام عينة من 2017 مشاهدة من الشركات غير المالية المدرجة في بورصة الماليزية"، خلال الفترة 2005-2010،

### أهم النتائج:

- وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة الأرباح ترتبط بشكل موجب مع استقلالية لجنة التدقيق، لكن العلاقة تتخفف في حالة تولي الرئيس التنفيذي للشركة لمنصب رئيس مجلس الإدارة.

- إن طرح وبناء منظومة للأخلاقيات في شتى مجالات الحياة العملية يعزز من ترابط الموظفين وتفاعلهم بشكل أفضل مع بعضهم البعض وإلا فما هو اختلافنا الجوهرى عن الحيوانات ولماذا كرنا الله بالعقل إن لم نعقل هذه الأمور .
- وجود قوانين وتشريعات يساعد على تهدئة الإضرابات والاختلافات الناشئة بسبب الطبيعة الإنسانية وبسبب البيئة المتغيرة بشكل مستمر .
- تعتبر الموثوقية عنصر هام في أساسيات العمل الأخلاقي، وذلك يتم بناء على التزام الإنسان بالموعد أو الوعد الذي افترضه على نفسه. حيث أنه في حالة قيام الإنسان بتصريح أنه سيحضر عمل معين في فترة محددة، يجب عليه الالتزام في تطبيق هذا الكلام، حيث أنه يعرف قيمة الوقت ويلتزم بكلامه. ويسعى الإنسان الذي لديه أخلاقيات العمل إلى إظهار رغبة واستعداد كبير للاعتماد عليهم من قبل الآخرين، بل يبذلون أقصى ما عندهم لإظهار هذه القدرة والمصادقية وتحقيق الثقة بهم.

### 7- دراسة (Salehi and Asgari, 2013) بعنوان: " Corporate governance and earnings quality

المنهجية: قد عرضنا جوانب هذا الموضوع و الخوض في تفاصيله و تحليل معطياته مستعينين بالمنهج الوصفي و الأسلوب التحليلي.

الهدف: هدفت الدراسة إلى تحت العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح الشركات الايرانية خلال الفترة 2006-2010.

#### أهم النتائج:

- وقد أظهرت النتائج أن تشكيل لجنة التدقيق يلعب دورا مهما في تفعيل جودة التقارير المالية.
- يجب على الشخص الذي يلتزم بأخلاقيات العمل أن يؤدي العمل المطلوب منه في الوقت المحدد له. حيث أن أخلاقيات العمل لا يمكن اعتبارها جزء أساسي من شخصيته، إذا لم يلتزم بتنفيذ عمله على الوجه الأكمل وتسليمه.
- الالتزام بوقت العمل من أهم السمات التي تدل على أخلاقيات الموظف. حيث أن الفرد في حالة تواجهه في العمل في الوقت المحدد، يعتبر قد أخذ خطوة كبيرة في تبني أخلاقيات صحيحة.
- يعتبر البعد عن الشكوى المستمرة والتذمر والاعتراض من أهم أساسيات العمل الأخلاقي. العمل تحت ضغط الظروف الصعبة، هناك فرق كبير بين أن يعمل الإنسان تحت ضغط وينجز عمله، وبين أن يعمل الإنسان في مرضه ويعرض نفسه لمشاكل صحية أكبر.
- كما يجب على الشخص البعد على استخدام الهواتف المحمولة بشكل متكرر، إذ يوحي هذا السلوك بعدم رغبة الشخص في العمل والضيق منه، وعدم الاهتمام بالعمل. كما يجب على الشخص أن يستخدم هذا الهاتف في أوقات الراحة المخصص له، أو في أضيق الحدود إذا اضطر الأمر.

8-دراسة (Fodio et al., 2013) بعنوان: " Corporate Governance Mechanisms and Reported Earning: Quality in Listed Nigerian Insurance Firms "

**المنهجية:** واستخدم الباحث المنهج الوفي التطويري في من خلال الاعتماد على مجموعة من المراجع من كتب، مجلات..... و في جانب تطبيقي تم الاعتماد كليا على الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات. وفي القسم التطبيقي وقد تم استخدام الاساليب الإحصائية معروفة من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط، الانحدار المتعدد.

**الهدف:** هدفت الدراسة إلى فحص تأثير آليات حوكمة الشركات على جودة أرباح الشركات النيجيرية خلال الفترة 2007-2010.

**أهم النتائج:**

- وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي موجب لحجم لجنة التدقيق واستقلاليتها على جودة الأرباح.
- تهدف ثقافة الحوكمة الى تفعيل دور ومسؤوليات المالك وأعضاء مجالس الإدارات والإدارات التنفيذية وكل عنصر من عناصر الحوكمة لتعزيز ثقة المساهمين والمستثمرين ورفع مستوى الشفافية وأداء الشركات وتقليل المخاطر المحتملة التي قد تتعرض لها، مما يساعد الشركات على الوصول الى الأسواق وزيادة قدرتها التنافسية ورفع معدلات الكفاية الأمر الذي ينعكس على قوة الاقتصاد وعافيته.
- تسهم حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاية الاقتصاد لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات من الخارج والداخل على حد سواء، زيادة على تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.
- إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الشركات على خلق بيئة عمل سليمة تعين الشركة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة ولذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر، بالإضافة الى أن الحوكمة الرشيدة تساعد الشركات على الوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل الالتزام بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها، وتقليل المخاطر، وبناء الثقة مع أصحاب.

9- دراسة (Ben Amar, 2014) بعنوان: " The Effect of Independence Audit Committee on Earnings Management "

**المنهجية** ومن أجل معالجة موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم استخدامه حسب ما تقتضي مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة وتحليل جل أبعاده بشكل كاف من التوضيح والتفسير للوصول إلى استنتاجات تمكننا من الإجابة على الإشكالية البحثية.

**الهدف:** الدراسة إلى فحص العلاقة بين استقلالية لجنة التدقيق وجودة التقارير المالية لعينة من الشركات الفرنسية للدرجة ضمن مؤشر (SEF-250)، وذلك خلال الفترة 2002-2005.

أهم النتائج:

- وقد تولت الدراسة إلى أن حجم لجنة التدقيق واستقلاليتها تحد من المستويات المستحقات الاختيارية لدى الشركة، وهو ما يرفع من جودة تقاريرها المالية.
- أن يكون عضو مجلس إدارة في شركة ضمن مجموعة الشركة المرشح لعضوية مجلس إدارتها.
- أن يكون موظفاً خلال العامين الماضيين لدى الأطراف المرتبطة بالشركة أو بشركة من مجموعتها كالمحاسبين القانونيين وكبار الموردين، أو أن يكون مالكا لحصص سيطرة لدى أحد تلك الأطراف خلال العامين الماضيين.
- ينبثق عن مجلس إدارة الشركة عدد من اللجان تساعده على تأدية أعماله ومهامه مساعدة فعالة، وغالبا ما يكون أعضاء اللجان من أعضاء المجلس. وتدرس هذه اللجان مواضيع محددة وترفع لمجلس الإدارة ما تتوصل إليه من نتائج أو ما تتخذه من قرارات، وفي المقابل يتابع مجلس إدارة أعمال كل لجنة على حدة.
- في الغالب يلجأ المستثمرون إلى أصحاب الخبرات في إدارة أعمال الشركات التي يستثمرون بها نظراً إلى افتقارهم للوقت الكافي والخبرات اللازمة لإدارة تلك الشركات. ومن هذا المنطلق تبرز الحاجة إلى تطبيق الحوكمة التي تعزز ثقة المالك بأن أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة ملتزمون بتحقيق أهداف الشركة والحفاظ على حقوقهم.

10- دراسة (Citourou et al, 2001) بعنوان: " Corporate Governance and Earnings Management":

- المنهجية:** وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إعداد وتوزيع استبانة هدفت إلى اختبار الفرضيات، وتكون مجتمع الدراسة من أصحاب المواقع الإشرافية) رئيس شعبة، رئيس قسم، مشرف ترميز، نائب مدير دائرة، مدير دائرة، مدير عام (في مجمع الشفاء الطبي بقطاع غزة، حيث تم توزيع عدد (180) استبانة على عينة الدراسة، وتم استرداد (152) استبانة ما نسبته 84.44) (الهدف: الدراسة إلى فحص العلاقة بين لجنة التدقيق وسيولة إدارة الأرباح داخل الشركات الأمريكية
- أهم النتائج:

- وقد توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع نسبة استقلالية أعضاء لجنة التدقيق الخارجيين (غير التنفيذيين) برفع من جودة التقارير المالية.
- إن متوسط تشخيص الانحراف لتقييم عوامل تبني IFRS في العراق ومن نطاق الحد الأعلى للنسبة المنخفضة، أي أنها تحتاج إلى الاهتمام من خلال فهم احتياجات وتلبية المطالب.
- إن محور القيادة من أكثر المحاور جودة، حيث أنه يقع في النطاق النموذجي، مما يؤكد مكان القيادة في تطوير تبني IFRS، تحتاج إلى تطوير بعض آليات وذلك لتحقيق جودة التقارير وتحتاج إلى التركيز.

- تقع بقية المحاور ومن النطاق النموذجي، ولكن تحتاج الى المزيد من المتابعة والتطوير أجل الوصول الى مصاف الدول المتقدمة محاسبيا دخول بشكل قوي الى السوق الدولية.

11- دراسة (Bradbury et al., 2004) بعنوان: "Board Characteristics, Audit Committee Characteristics and Abnormal Accruals": هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين آليات حوكمة الشركات المتمثلة في خصائص مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وجودة التقارير المالية، وكذلك لعينة من الشركات المدرجة ببورصة "سنغافورة"، "كوالالمبور" خلال الفترة 2000، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود ارتباط موجب بين استقلالية لجنة التدقيق والتقارير المالية ذات الجودة العالية.

12- دراسة (Easter, 2005) بعنوان: "The relationship between audit committees and financial reporting quality":

المنهجية:

وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إعداد وتوزيع استبانة هدفت إلى اختبار الفرضيات، وتكون مجتمع الدراسة من أصحاب المواقع الشرفية) رئيس شعبة، رئيس قسم، مشرف تمريض، نائب مدير دائرة، مدير دائرة، مدير عام (في مجمع الشفاء الطبي، حيث تم توزيع عدد (180) استبانة على عينة الدراسة، وتم استرداد (152) استبانة أي ما نسبته (84.44).

الهدف: الدراسة إلى تحديد العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وجودة التقارير المالية العينة من الشركات الأسترالية.

أهم النتائج:

- وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود أي تأثير معنوي لحجم لجنة التدقيق، واستقلاليتها، وخبرتها المالية، وعاد اجتماعاتها على تحسين جودة التقارير المالية للشركات الأسترالية.
- إن متوسط تشخيص الانحراف لتقييم عوامل تبني IFRS في العراق ومن نطاق الحد الأعلى للنسبة المنخفضة، أي أنها تحتاج إلى الاهتمام من خلال فهم احتياجات وتلبية المطالب.
- إن محور القيادة من أكثر المحاور جودة، حيث أنه يقع في النطاق النموذجي، مما يؤكد مكان القيادة في تطوير تبني IFRS ، تحتاج الى تطوير بعض آليات وذلك لتحقيق جودة التقارير وتحتاج الى التركيز.
- تقع بقية المحاور ومن النطاق النموذجي، ولكن تحتاج الى المزيد من المتابعة والتطوير أجل الوصول الى مصاف الدول المتقدمة محاسبيا دخول بشكل قوي الى السوق الدولية.
- العمل على تكامل القطاع الصحي الحكومي ومنظمات المجتمع المدني في تقديم الخدمة للمواطنين.

- منظمات المجتمع المدني الصحية بسد النقص الذي تعانيه بعض مناطق قطاع غزة من حيث المركز الصحي والمستشفيات.
- تفعيل دور المسؤولين في المجال الصحي في المجتمع من خلال أخذ آرائهم وتوصياتهم بما يخص المجتمع المحلي.

13- دراسة (Carcello et al., 2006) بعنوان: "

### **Audit Committee Financial Expertise: 'Competing Corporate Governance Mechanisms, and Earnings Management**

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين الخبرة المالية للجنة التدقيق وآليات حوكمة الشركات وإدارة الأرباح، وقد توصلت إلى أن خبرة لجنة التدقيق في مجال المحاسبية والمجالات الأخرى خلاف المحاسبية يقلل من سلوك إدارة الأرباح وذلك في الشركات التي تعاني صعق في آليات حوكمة الشركات، إلا أن أعضاء لجنة التدقيق المستقلين دور الخبرة المالية هم الأكثر فعالية في الرفع من جودة التقارير المالية.

14- دراسة (Kam, 2007) بعنوان: " **Corporate Governance and Earnings Management** : "

هدفت الدراسة إلى قسم العلاقة بين وجود لجنة التدقيق وإدارة الأرباح الشركات الدرجة بهونغ كونغ خلال الفترة 2000-2002 وقد توصلت إلى أن وجود لجنة التدقيق ليس له أي تأثير على جودة التقارير المالية.

15- دراسة (Baxter and Cotter, 2009) بعنوان: " **Audit committees and earnings quality**

:هدفت الدراسة إلى فحص خصائص لجنة التدقيق وجودة الأرباح لعينة من الشركات الأسترالية المدرجة وقد توصلت الدراسة إلى أن تشكيل لجنة التدقيق يحسن من جودة التقارير المالية للشركة، بالإضافة إلى عدم وجود أي تأثير معنوي لخصائص لجنة التدقيق الأخرى على جودة التقارير المالية.

**المطلب الثالث:** أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات العلمية السابقة.

من خلال استعراضنا للدراسات السابقة، سنتطرق إلى دراسة أهم ما تتميز به الدراسة الحالية عن سابقتها. **أولاً: من حيث المتغيرات:** من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة نلاحظ أن معظمها اشترك في الهدف الذي نسعى إليه، حيث سلطت بعضها الضوء على التدقيق ودراسة علاقته بمتغيرات أخرى، والبعض الآخر ركز على جودة المعلومات المحاسبية وربطه بمتغيرات أخرى، وكذا البعض منها درس علاقة الإصلاح المحاسبي بمتغيرات أخرى، في حين تركز الدراسة الحالية على ربط المتغيرين مع بعضهما "أخلاقيات مهنة التدقيق وأثرها على جودة التقارير المالية" ومحاولة إيجاد واختبار العلاقة بينهما.

**ثانياً: من حيث العلاقة:** من خلال سابق الدراسات نجد أن بعضها تناول متغيرات الدراسة الحالية كمتغيرات مستقلة وأخرى كمتغيرات تابعة، بينما الدراسة الحالية جاءت على ضوء تقييم مدى تأثير أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية بطريقة مباشرة، من خلال قياس هذه العلاقة في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر والمعايير الدولية.

**ثالثاً: من حيث المنهج المتبع:** نظراً لطابع البحث وقصد الإحاطة بمختلف جوانبه وذلك قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة منه تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي كما هو متبع في الدراسات السابقة، مستخدمين في ذلك أسلوب IMRAD الذي يتميز بقوانين وأسس خاصة، ويعتمد في بنائه على جانب نظري وآخر تطبيقي، على غرار باقي الدراسات السابقة التي اعتمدت الطريقة الكلاسيكية في طرحها للموضوع. بالإضافة إلى معالجة الدراسة من خلال أداة الاستبيان واستعراض تحليلي للبيانات المحصل عليها من خلال البرنامجين الإحصائيين Smart pls 3 و SPSS v25 .

**رابعاً: من حيث حدود الدراسة:** اختلفت كل من الدراسات السابقة والحالية من حيث مكان وزمان الدراسة، حيث تمت بعض الدراسات السابقة على مستوى محلي بقسنطينة والوادي وسطيف وعنابة وبسكرة بالإضافة إلى دراسات عامة للجزائر بجامعة الوادي وبشار، والبعض الآخر تم على مستوى دولي بالأردن وسوريا والكويت والعراق وبنغلاديش، في حين اشتملت دراستنا على بعض المدن الجزائرية، واشتركت مع سابقتها من الدراسات من حيث مجتمع الدراسة المتمثل في مؤسسات اقتصادية واستطلاع آراء عينة من المهنيين والاكاديميين ومكاتب المحاسبة والتدقيق، وتميز المجال الزمني للدراسة بإدراج القوانين والتحديثات الحاصلة في الإصلاح المحاسبي بالجزائر.



### خلاصة:

تمحور اهتمامنا في هذا الفصل إلى التعرض أخلاقيات التدقيق بشكل عام، والتدقيق في مضمونها من حيث سيرورة منهجيتها وصولاً إلى تقييم مهمتها، كما عرجنا إلى أهم السلوكيات المنحرفة التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية، وتم بالإضافة إلى ذلك التطرق إلى جودة التقارير المالية ودراسة خصائصها النوعية مع الإشارة إلى نظمها، وكذا التركيز على مقاييسها وتوضيح أهم العوامل المؤثرة فيها. إذ مست دراستنا أيضاً أهم الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها.

فمن هذا المنطلق، نستخلص أن أخلاقيات مهنة التدقيق من بين العوامل المؤثر في تحسين وإضفاء المصداقية على التقارير المالية مما يحقق إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة تدعم مستخدمي قوائم المالية في ترشيد قراراتهم. فبوجه الإجمال يمكن القول في الأخير أن أخلاقيات مهنة التدقيق لا تهدف إلى إيجاد وسائل تسمح بالغش أو التهرب أو التمويه، بل تهدف إلى إعطاء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال الاقتصادية للمؤسسة.

وحتى تكون دراستنا أكثر عملية سوف يتم في الفصل الموالي إسقاط الجانب النظري في قالب تطبيقي من خلال استعراض واقع أخلاقيات مهنة التدقيق ومدى مساهمتها وتأثيرها على جودة التقارير المالية في الجزائر.

## الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

سنحاول في هذا الفصل إعطاء صورة تطبيقية لأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر وكذا مساهمتها في تحسين جودة التقارير المالية، وذلك تدعيماً للدراسة النظرية في الفصل السابق، وأيضاً لمطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع العملي للاقتراب منه والابتعاد عن التنظير والتوقعات، وذلك باستطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق والمحاسبة وكذا الجباية بالجزائر كنموذج للدراسة، عبر توزيع استمارة استبيان، وبعد استلام الردود تم التأكد من نسبة صلاحيتها، ومن ثم معالجة البيانات المجمعة باستخدام طرق وأساليب التحليل الإحصائي المتمثل في برنامج SPSS إصدار 26 و Smart pls3 بالإضافة إلى برنامج Excel، كما يتضمن تحليل المسار من خلال اختبار صدق مقياس متغيرات الدراسة واختبار صدق التمايز لمتغيرات الدراسة، ثم نمذجة المسار بطريقة المربعات الصغرى واختبار فروض الدراسة بعد عرض نموذج الدراسة ومن ثم تحليل المعلومات المستخرجة والتعليق عليها بطريقة علمية لغرض اختبار فرضيات الدراسة، وبالتالي التوصل إلى استخلاص وتفسير النتائج التي تصب في الإشكالية الرئيسية للدراسة.

وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.**

**المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة.**

**المبحث الثالث: تقييم ومناقشة نتائج الدراسة.**

**المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.**

نظراً للأهمية العلمية والعملية التي يحظى بها الجانب الميداني، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي كونه يتناسب والأغراض التي تسعى إليها هذه الدراسة، حيث يتناول هذا المبحث مجتمع الدراسة، وعينتها، كما سيتم تحديد وتبيان طرق جمع البيانات وتحليلها.

**المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة.**

يشمل هذا المطلب تحديد المجتمع المستهدف وكذا حصر العينة التي تنصب عليها الدراسة.

**أولاً: مجتمع الدراسة (The Study Population):**

يمثل مجتمع الدراسة مجموعة الأفراد أو الوحدات التي تشترك في صفات وخصائص محددة، حيث تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملي، كشرط أساسي لتوزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة، بُغية ضمان قدرة أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، إذ اقتصر مجتمع الدراسة على

الأكاديميين والمهنيين بالجزائر، المختصين بمجال المحاسبة والتدقيق كونهم يمثلون العصب الفاعل في هذا المجال سواء ممارسة أو تدريس، وكذا المستخدمين للتقارير المالية. (Belaiboud, 2011, p. 218)

ثانيا: عينة الدراسة (The Study Sample):

عينة الدراسة هي جزء من المجتمع توفر معطيات عن خصائصه وممثلة لخواصها، تم اختيارها عشوائيا وفق قواعد خاصة لكي تمثل المجتمع تمثيلا صحيحا. أما العينة المختارة في دراستنا فهي عينة قصدية (تحكمية) تم اختيار المؤسسات الاقتصادية ومكاتب التدقيق وكذلك المستفيدين الذين يعتمدون على تقارير المدقق الخارجي (المستثمرون، البنوك، عمال المؤسسة محل التدقيق، المديرين، مصلحة الضرائب). (Belaiboud, 2011, p. 220)

ارتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمان الذي تم خلاله توزيع واستلام استمارات الاستبيان، وذلك خلال الفترة الممتدة ما بين 2019-2022.

والجدول التالي يبين استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة التي أجريت على العينة المدروسة:

#### الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

النسبة	العدد	البيان
100%	223	عدد الاستمارات الموزعة
30,63%	182	عدد الاستمارات الواردة
67,26%	150	عدد المستجوبين على الإستمارة

المطلب الثاني: طرق جمع البيانات وتحليلها.

تشمل طريقة الدراسة تحديد مصدر وأساليب جمع البيانات، وكذا بيان الأدوات المستخدمة خلال مرحلة إنجاز الدراسة.

#### 1. أساليب جمع البيانات:

تم الاعتماد في إعداد هذه الدراسة على مصدرين رئيسيين للحصول على البيانات والمعلومات التي تتعلق بتحقيق أهداف الدراسة وهما:

#### • المصادر الثانوية (Secondary Sources):

وتتعلق بشكل عام بكل المصادر العربية والأجنبية التي اعتمدت في تحرير الجانب النظري للدراسة، والمتمثلة في كافة الكتب الأكاديمية، المقالات المنشورة في المجالات العلمية، الرسائل والأطروحات، والأوراق

البحثية المقدمة في المشاركة في الملتقيات العلمية، وكذا القوانين والمراسيم، بإضافة إلى الاطلاع على بعض المواقع الإلكترونية. (أمين، 2007، صفحة 66).

• المصادر الأولية (Primary Sources):

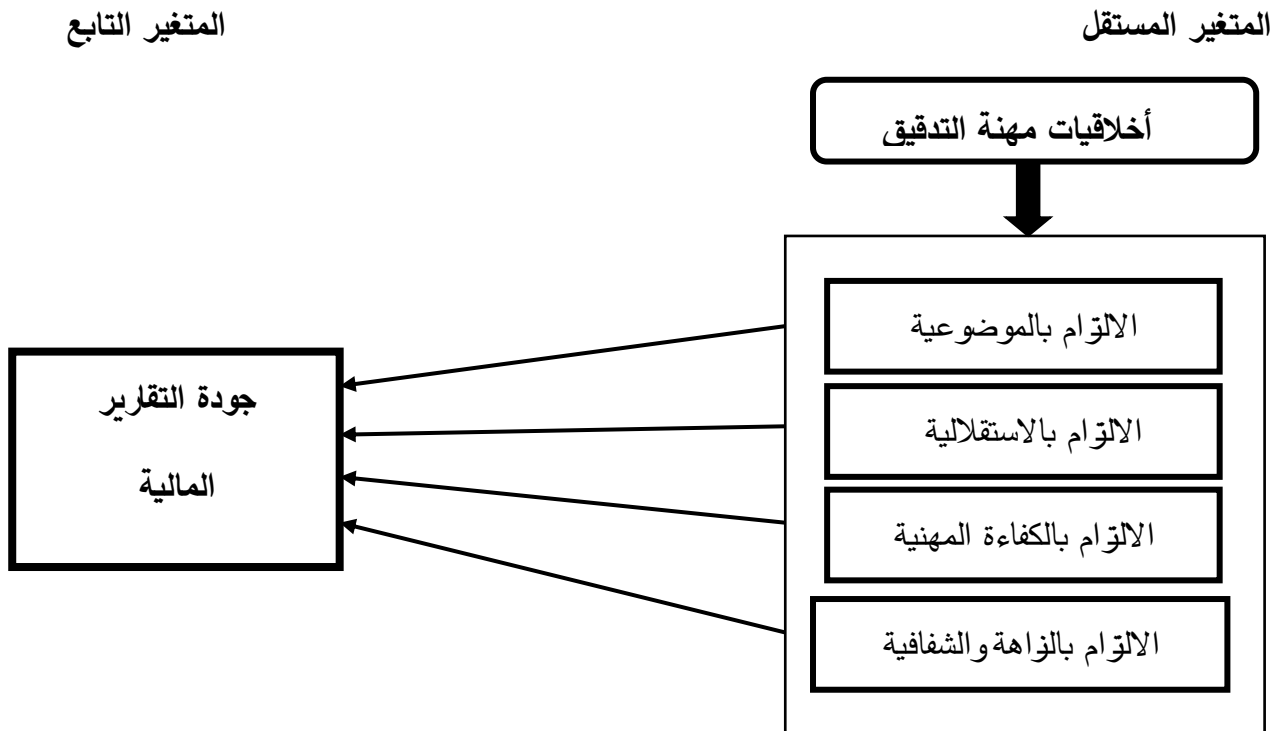
وتتعلق هذه المصادر بالجانب الميداني من الدراسة باعتبارها معلومات غير جاهزة بعد، بل على الباحث التدقيق عنها وتحليلها وتبويبها واستخلاص منها نتائج، حيث تُعتبر مساهمة حقيقة للباحث لتصبح بذلك معلومات ثانوية تُساعد الباحثين في الدراسات المستقبلية في ذات الموضوع أو مواضيع متشابه له، وقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية للحصول على البيانات، ومن ثم إدخالها وتحليلها باستخدام برنامج smartpls،SPSS v26. (العساف، 1995، صفحة 44)

2. نموذج وفرضيات الدراسة:

1.2 نموذج الدراسة:

تُمثل نموذج الدراسة في ربط متغيرين وهما: أخلاقيات مهنة التدقيق كمتغير مستقل، وجودة التقارير المالية كمتغير تابع.

الشكل رقم 1: نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق

يوضح الشكل رقم (01) نموذج الدراسة المقترح، العلاقة بين متغيرات البحث فيتمثل المتغير المستقل في أخلاقيات مهنة التدقيق ومدى التزام المدققين بها والمتمثلة في أبعادها (الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية) والمتغير التابع الذي يتمثل في جودة التقارير المالية.

## 2.2. فرضيات الدراسة:

يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية

وتتفرع الفرضية الرئيسية الى أربع فرضيات أساسية وهي كالتالي:

- يؤثر الالتزام بالموضوعية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- يؤثر الالتزام بالاستقلالية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- يؤثر الالتزام بالكفاءة المهنية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- يؤثر الالتزام بالنزاهة والشفافية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.

### المطلب الثالث: أدوات الدراسة

بغية تحقيق هدف الدراسة والحصول على البيانات والمعلومات المرجوة، تم تصميم الاستبيان وإخراجه في صورته النهائية عبر عدة مراحل، يمكن إيجازها فيما يلي:

#### 1. مرحلة إعداد الاستبيان:

تم تصميم الاستبيان باللغة العربية بناءً على المفاهيم النظرية لأخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية، واعتمدنا في صياغته على أسئلة مغلقة تحتمل إجابات محددة، كي نستطيع تحديد آراء أفراد العينة حول مختلف المحاور التي يعالجها هذا الاستبيان، والذي يتضمن 60 سؤال مقسمة على قسمين: (Baker, 1991, p. 147)

**القسم الأول:** يتضمن معلومات عامة تخص الفرد المستجوب وذلك لتوضيح خصائص عينة الدراسة، وتشمل: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، وكذا عدد سنوات الخبرة المهنية؛

**القسم الثاني:** يتضمن محاور الاستبيان الذي بدوره ينقسم إلى محورين:

**المحور الأول:** أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر، ويتكون من 30 فقرة؛

**المحور الثاني:** جودة التقارير المالية، ويتكون من 30 فقرات.

وقبل نشر الاستبيان وتوزيعه خُضع للتحكيم من قبل الأساتذة المشرفين ومختصين في المحاسبة والجباية، سعياً منا للتأكد من سلامة بناء الاستمارة وخاصة من حيث:

✓ دقة الأسئلة؛

✓ شمولية الأسئلة؛

✓ وهل تُمكننا من الوصول للهدف المنشود؟

وكانت هذه المرحلة جِدُّ مُفيدة، حيث مكنتنا من الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات الأساتذة والمختصين، واتخاذ بعض الإجراءات، حيث قُمنّا بتعديل بعض الأسئلة والاستغناء عن البعض الآخر. وبناءً على كل هذه الملاحظات والتصويبات قمنّا بتعديل الاستبيان وإعادة صياغته لكي يظهر في شكله النهائي. ومن وجه آخر تم التركيز أيضاً في هذه المرحلة على المبادئ الأساسية في تصميم الاستبيان خاصة التي تتعلق بـ:

✓ لغة الاستبيان: بحيث تم مراعاة مستوى فهم المستقضي وتجنب استخدام المصطلحات المعقدة إلى أقصى حد؛

✓ المظهر العام: إذ تم مراعاة مقدمة للاستبيان تكشف بوضوح عن هوية الطلبة والهدف المنشود من الدراسة وإيجاد بعض الروابط بين المستجوبين وتحفيزهم للإجابة وتأكيد سرية المعلومات ثم الشكر. كما تم تنظيم الأسئلة وعدم كثرتها لضمان عدم إرهاق المستجوب من حيث الجهد والوقت وإحساسه بالملل.

✓ طريقة الإخراج: كانت طريقة تصميم الاستبيان وإخراجه على شكل ورقي في بادئ الأمر، لكن سرعان ما تم تصميمه إلكترونياً، من أجل: (الفرار، 2009، صفحة 26)

• تسهيل عملية الوصول إلى الأطراف المستجوبة، وبالتالي تقليص التكاليف المرتبطة بالاستبيان (تكاليف التحضير والإدارة وتكاليف الفرز والتحليل)؛

• الاستفادة من مدة توزيعه في وقت قصير ومن أماكن بعيدة، حيث تُعتبر الإنترنت مقلصة للمسافات ومخترقة للحدود الجغرافية؛

• الحصول على إجابات كاملة حيث تتيح خدمة Google drive خاصية عدم تمكن المستجوب من إرسال إجابته دون إتمام الإجابة على جميع الأسئلة؛

رفع معدل الإجابات نظراً لسهولة انتشار الاستبيان وسهولة ملئه من طرف أفراد العينة.

2. مرحلة نشر وتوزيع الاستبيان:

استعنا في الوصول إلى عينة الدراسة وتوزيع الاستبيان ونشره على عدة طرق أهمها: (Khelassi, 2013, p. 60)

- توزيعه بواسطة الويب والبريد الإلكتروني للأفراد المستجوبين؛
- نشره عن طريق مواقع التواصل الاجتماعي؛
- الاستعانة ببعض الزملاء لنشره؛
- واختلفت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة باختلاف طريقة توزيعها ونشرها، لكن جميعها تم تلقي ردودها عن طريق برنامج Google drive؛

3. مرحلة إعداد الاستبيان:

بعد مرحلة استلام ردود الاستمارات الموزعة، تأتي مرحلة فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها والتي تم جمعها بصفة تلقائية بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS إصدار 26، smart pls بالإضافة إلى برنامج Excel.

حيث قمنا بتكسيم المعطيات التي حصلنا عليها من خلال الاستمارات المجمعة باتباع أسلوب الترميز العددي بحيث يرمز للخيار الأول بالعدد (1) والخيار الثاني بالعدد (2) والخيار الثالث بالعدد (3) والخيار الرابع بالعدد (4) والخيار الخامس بالعدد (5).



الجدول رقم 3: نموذج ليكرت الخماسي

الدرجة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الرمز	1	2	3	4	5

المصدر: (خير، 2018،، صفحة 28)

بهدف الحصول على المتوسط المرجح حسب مقياس ليكرت الخماسي، تم تحديد أصغر قيمة وأكبر قيمة، وذلك من أجل حساب المدى عن طريق (5-1=4)، وبعد ذلك قسمة المدى على عدد درجات المقياس (0.8=4/5)، بعدها يتم إضافة الدرجة الدنيا للمقياس (1)، لنحصل على درجات وهي موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 4: يمثل درجات مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	مجال المتوسط الحسابي
عالية جداً	ما بين 4.20 و 5
عالية	ما بين 3.40 و 4.20
متوسطة	ما بين 2.60 و 3.40
منخفضة	ما بين 1.80 و 2.60
منخفضة جداً	ما بين 1 و 1.80

المصدر: (عبدالفتاح، 2007، صفحة 540)

ونظراً لطبيعة ومنهج الدراسة قمنا بحساب واستخراج وكذلك تحليل كل من التكرارات والنسب المتعلقة بعينة الدراسة، واستجابة أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض تلك الاستجابات، ومن خلاله يمكن ترتيب العبارات من حساب الانحرافات المعيارية لكل عبارة حسب أعلى متوسط. بالإضافة إلى الاعتماد على أساليب إحصائية مكتملة لما سبق تتمثل في:

– **معامل الارتباط بيرسون:** وهو عبارة عن مقياس رقمي يقيس مدى وجود علاقة خطية بين متغيرين، أي قوة الارتباط بينهما، واتجاه هذه العلاقة. (أمين، 2007، صفحة 30)

**معامل الثبات:** يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، حيث أن هذا المعامل يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً. (العساف، 1995، صفحة 40)

وقد استعملنا معامل ألفا كرونباخ في دراستنا من أجل التأكد من درجة ثبات عبارات الاستبيان.

– معامل الصدق: يقصد به أن المقياس (الاستبيان) يقيس ما وضع لقياسه، ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات. (شاكور، مجيد، 2014، صفحة 60)

– اختبار كولموغوروف-سميرنوف (KOLMOGROV- SMIRNOV): يتم استخدامه لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ، ويطلق عليه أيضا اختبار التوزيع الطبيعي حيث: إذا كان مستوى المعنوية المحسوبة يفوق مستوى المعنوية 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا ما كانت مستوى المعنوية المعتمدة أقل من 0.05 فإنها لا تتبع التوزيع الطبيعي. (خير، 2018،، صفحة 74)

– اختبار معامل التحديد (R2): يستخدم لمعرفة درجة تفسير المتغيرات المستقل للمتغير التابعة. (أمين، 2007، صفحة 32)

– معامل الاختلاف: هو مقياس لتشتت أو تبعثر توزيع الاحتمال أو توزيع التكرار، وهو نسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابي للتوزيع. (محمود، 2013، صفحة 54)

#### المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة

سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل البيانات الخاصة بعينة الدراسة، من حيث الجنس، المؤهل، الخبرة، العمر.

#### المطلب الأول: عرض البيانات الوصفية الخاصة بعينة الدراسة

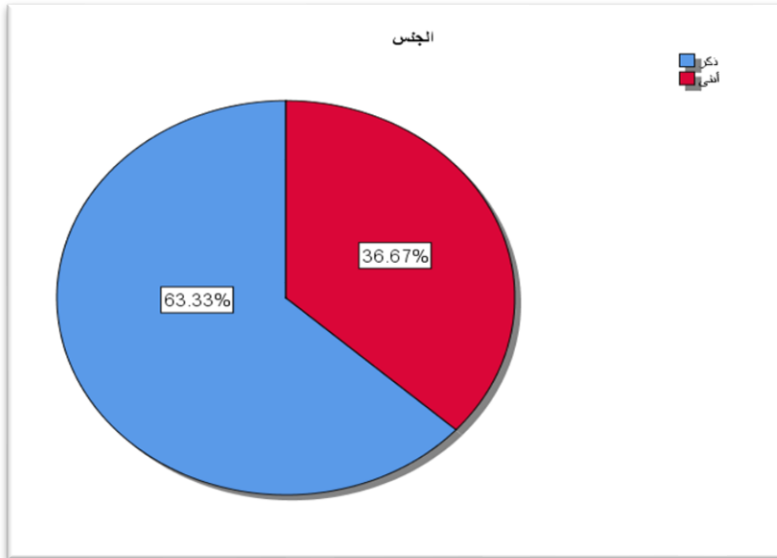
##### الجدول رقم 5: المتغيرات الوصفية للدراسة

البيانات الشخصية		التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	95	63,33
	أنثى	55	36,66
	المجموع	150	100
العمر	أقل من 25 سنة	20	13,33
	من 25 إلى 35 سنة	60	40
	أكبر من 35 سنة	70	46,66
	المجموع	150	100
المؤهل العلمي	متوسط	11	07,33
	ثانوي	49	32,66
	جامعي	90	60
	المجموع	150	100
سنوات الخبرة في المؤسسة	أقل من 5 سنوات	09	6,52
	من 5 إلى 10 سنوات	78	52
	أكثر من 10 سنوات	63	42
	المجموع	150	100

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق على مخرجات spss.v26

1. توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

يوضح الشكل الآتي التوزيع النسبي حسب خاصية الجنس لأفراد عينة الدراسة وفقا للإجابات المقدمة  
الشكل رقم 2: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس



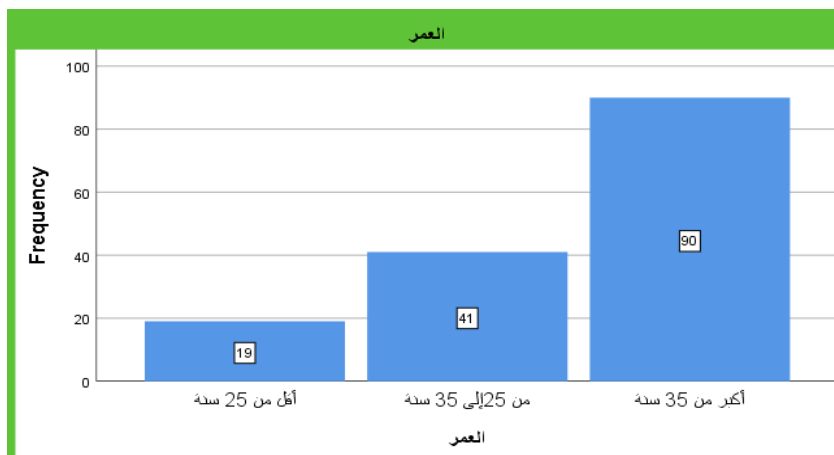
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق و مخرجات spss.v26

من خلال نتائج الشكل رقم (02) يتضح لنا أن ما يمثل نسبة 63,33% من عينة الدراسة ذكور، بينما الباقي أي 36,66% إناث، ويعود ذلك إلى أن القوى العاملة في مجال التدقيق في الجزائر هم ذكور.

2. توزيع أفراد العينة حسب العمر:

يوضح الشكل الآتي التوزيع النسبي حسب خاصية العمر لأفراد عينة الدراسة وفقا للإجابات المقدمة.

الشكل رقم 3: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر.



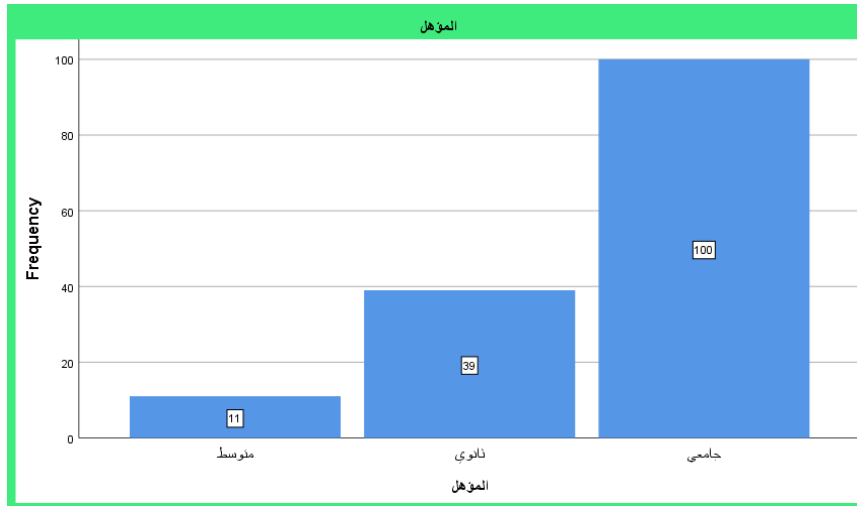
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على مخرجات spss.v26

فيما يتعلق بخاصية العمر، فقد بينت النتائج في الشكل رقم (03)، أن فئة المستجوبين الأكبر من 35 سنة تستحوذ على النسبة الأكبر، وهي 46,66%، كما أظهرت النتائج أن نسبة 13,33% هم ممن تقل أعمارهم عن 25 سنة، بينما تمثل نسبة 40% من عينة الدراسة للفئة العمرية من 25 إلى 35 سنة، ويشير هذا إلى أن معظم فئات العينة المهتمة بمجال المحاسبة والتدقيق من الفئات العمرية المتوسطة سناً.

### 3. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

يوضح الشكل الآتي التوزيع النسبي حسب خاصية المؤهل العلمي المكتسب لأفراد عينة الدراسة وفقاً للإجابات المقدمة.

### الشكل رقم 4: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



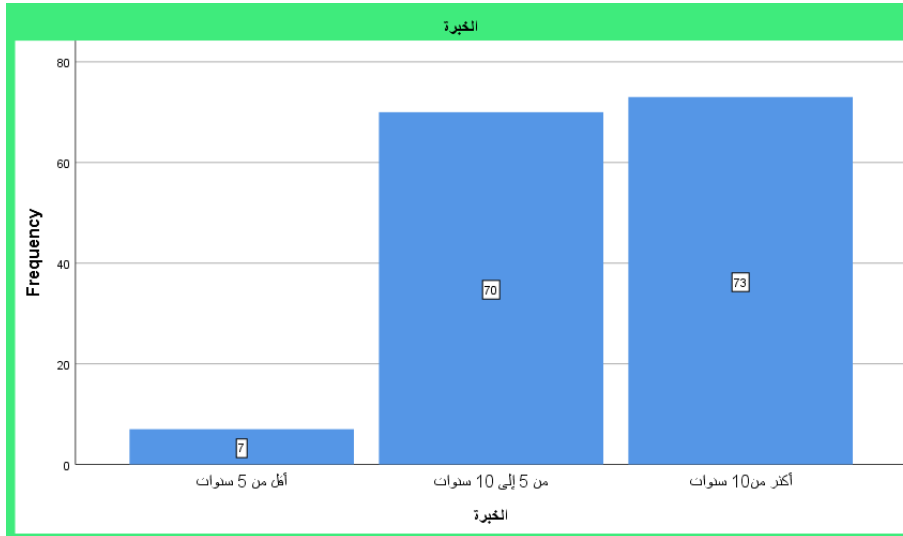
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التطبيقية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على مخرجات spss.v26

بالنسبة للمؤهل العلمي، فتبين من خلال الشكل رقم (04) أن الأغلبية العظمى للعينة هم ممن لديهم دراسات جامعية بنسبة 60%، تليها نسبة 32,66% هم من فئة الثانوي، أما الفئة المتحصلة على شهادة المتوسط فقد شاركت بنسبة 7,33%، وهذا يعني أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع، بسبب جُل أفرادها متحصلين على مستوى جامعي، ويعد هذا مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

### 4. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية (بالسنوات):

يوضح الشكل الآتي التوزيع النسبي حسب خاصية الخبرة السنوية للمهنة لأفراد عينة الدراسة وفقاً للإجابات المقدمة.

الشكل رقم 5: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

نلاحظ من خلال الشكل رقم (05) أن مستوى خبرة الأفراد المستجوبين بالنسبة للفئة الأقل من 05 سنوات هي 6,62% وللفئة التي تتراوح بين 05 إلى 10 سنوات بنسبة 52%، في حين تليها أفراد العينة ذوي الخبرة أكثر من 10 سنوات بنسبة 42%، مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة كانت لديهم خبرة في هذا المجال، مما يعطي الثقة ويزيد من درجة الاعتماد على إجاباتهم لخدمة الدراسة.

#### ثانياً: تحليل البيانات

وقد تم الاعتماد في تحليل البيانات المتعلقة بكل محور على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارات الاستبيان.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة:

أولاً: التحليل الوصفي لأبعاد محور أخلاقيات مهنة التدقيق

الشكل رقم 6: اجابات أفراد العينة حول بعد الاستقلالية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
10	26.28	1.004	3.82	01. يتميز مدقق الحسابات بالاستقلالية اثناء اداء عمله.
09	27.81	1.062	3.81	02. عدم وجود صلة قرابة بين موظفي المؤسسة والمدقق.
04	35.37	1.236	3.49	03. تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع ارباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور.
03	35.55	1.149	3.23	04. الكذب في كتابة تقريره او في شهادته امام الجمعية العامة للمساهمين لإرضاء ملس الادارة والتغطية على الفشل والفساد.
06	32.37	1.139	3.52	05. لا تربط المدقق أي علاقات شخصية مع موظفي المؤسسة.
02	35.79	1.222	3.41	06. المدقق يعمل على إبعادا عوامل تؤثر على حياده.
01	35.81	1.246	3.48	07. يتم فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الادارة.
05	35.30	1.236	3.50	08. تقديم مصلحة العميل على المصالح الشخصية.
07	31.47	1.144	3.63	09. لا توجد علاقات مالية وقبول هدايا بين المدقق ومجلس الادارة.
08	29.67	1.094	3.69	10. لا تدقق حسابات المؤسسات لأكثر من عام.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على مخرجات

spss.v26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد الاستقلالية والتي تعبر عن آراء إجابات أفراد عينة الدراسة والتي نلاحظ أن أغلبها كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث جاءت قيم المتوسطات الحسابية لجميع العبارات محصورة بين (3.82 - 3.23) و بانحراف معياري محصور بين (1.246-1.004)، وهذا ما يدل على الاتفاق العام بين أجوبة أفراد العينة حول بعد الاستقلالية.

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 01 بلغ 26.28 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون حول الاستقلالية أثناء أداء عملهم، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 07 الذي بلغ 35.81 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 6: اجابات أفراد العينة حول بعد الموضوعية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
03	34.04	1.166	3.43	01. الاعتماد على الأدلة والبراهين في انجاز المهمة.
01	40.59	1.323	3.26	02. التقليل من الآراء الشخصية في عملية التدقيق.
02	37.80	1.255	3.32	03. تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.
04	33.12	1.157	3.49	04. اخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات او السجلات او الدفاتر.
05	31.47	1.152	3.66	05. تقديم المدقق حقائق مادية معينة عرفها أثناء عملية التدقيق.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

يتضح من الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد الموضوعية جاءت متراوحة ما بين (3.26 - 3.66) وبانحراف معياري (1.152-1.323)، والتي تعبر عن آراء اجابات أفراد عينة الدراسة و كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، وهذا ما يدل على الاتفاق العام بين أجوبة أفراد العينة حول بعد الموضوعية.

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 05 بلغ 31.47 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون حول العمل بالأدلة والبراهين وهذا من خلال تقديم حقائق مادية عملهم، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 02 الذي بلغ 40.59 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 7: إجابات أفراد العينة حول بعد الكفاءة المهنية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
01	32.96	1.132	3.43	يمتاز المدقق بمؤهلات علمية تخول له القيام بعمله.
07	27.58	1.039	3.77	يتسم المدقق بالكفاءة المهنية.
03	30.89	1.141	3.69	توفر نظم الكترونية ووسائل اتصال تساعد في الرفع من عملية التدقيق.
10	26.13	0.995	3.81	لا يتوفر لدينا نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر.
09	26.90	1.006	3.74	القدرة على التثبت من المعلومات المقدمة من مجلس الإدارة.
06	28.04	1.032	3.68	توفر الخبرة المهنية في مراجعة أعمال المؤسسة.
05	29.55	1.072	3.63	لنا مقدرة على الاستشراف والتنبؤ المستقبلي.
02	32.86	1.139	3.47	بإمكاننا تحديد الانحرافات والتلاعبات وكيفية معالجتها.
04	29.13	1.039	3.57	يمتاز المدقق بمؤهلات ليتخول له القيام بعمله.
08	27.22	1.029	3.78	يتسم المدقق بالكفاءة المهنية.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد الاستقلالية والتي تعبر عن آراء إجابات أفراد عينة الدراسة والتي نلاحظ أن أغلبها كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث جاءت قيم المتوسطات الحسابية لجميع العبارات محصورة بين (3.43 - 3.81) وبانحراف معياري محصور بين (0.995-1.141)، وهذا ما يدل على الاتفاق العام بين أجوبة أفراد العينة حول بعد الكفاءة المهنية.

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 04 بلغ 26.13 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون حول عدم توفر التدريب والتكوين المستمر لتطوير مهاراتهم للرفع من الكفاءة المهنية، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 01 الذي بلغ 32.96 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.



الجدول رقم 8: اجابات أفراد العينة حول بعد النزاهة والشفافية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
05	26.34	0.996	3.78	عمل المدقق يتصف بالنزاهة ومعلومات محايدة وخالية من التحيز.
04	29.17	1.007	3.45	الإفصاح عن التقارير المالية بشفافية.
02	31.00	1.079	3.48	العدل في تقديم المعلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة.
03	30.98	1.097	3.54	عدم إفشاء المعلومات للمنافسين.
01	35.17	1.153	3.28	يتم تقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

يتضح من الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد النزاهة والشفافية جاءت متراوحة ما بين (3.28 - 3.78) وبانحراف معياري (0.996-1.153)، والتي تعبر عن آراء اجابات أفراد عينة الدراسة و كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، وهذا ما يدل على الاتفاق العام بين أجوبة أفراد العينة حول بعد النزاهة والشفافية.

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 01 بلغ 26.34 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون بأن عمل المدقق يتصف بالنزاهة والشفافية وعدم التحيز، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 05 الذي بلغ 35.17 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 9: المتوسطات الإجمالية لأبعاد المتغير المستقل (أخلاقيات مهنة التدقيق)

الأبعاد (المؤشرات)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
الاستقلالية	3.55	1.153	32.41
الموضوعية	3.43	1.210	35.27
الكفاءة المهنية	3.65	1.062	29.05
النزاهة والشفافية	3.50	1.066	30.41

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح استجابات أفراد العينة حول أبعاد المتغير المستقل والمتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق، حيث نلاحظ جميع المتوسطات تتراوح بين 3.43، 3.65 والتي نلاحظ أن أغلبها كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث نرى أن بعد الكفاءة المهنية جاء بأصغر معامل اختلاف الذي بلغ 29.05 وهذا ما يدل على توافق معتبر لأفراد العينة حول هذا البعد ثم يليه من درجة الموافقة: النزاهة والشفافية، الاستقلالية، الموضوعية على التوالي.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لأبعاد محور جودة التقارير المالية:

الجدول رقم 10: اجابات أفراد العينة حول بعد الملائمة

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
09	37.93	1.172	3.09	يحتوي تقرير المدقق على معلومات ملائمة.
05	31.11	1.064	3.42	يتمتع تقارير المدقق بخاصية التوقيت المناسب.
07	33.27	1.098	3.30	لدى المعلومات المتضمنة للتقرير اثر في اتخاذ القرارات.
01	20.12	0.807	3.04	تقارير المدقق توضح ان انشطتهم تمت وفق المعايير المهنية للتدقيق.
02	28.54	1.019	3.57	دقة وكفاءة برامج التدقيق تحسن من جودة التقارير المالية.
04	29.89	1.079	3.61	معلومات التقرير تساعد على تقييم التنبؤات السابقة و تصحيحها.
10	37.96	1.268	4.04	تقرير المدقق له قيمة تنبؤية واستشرافية.
08	35.03	1.219	3.48	تقرير المدقق يتم الحصول عليه في اجاله.
06	31.50	1.115	3.54	الارتباط الوثيق لعملية التدقيق وشبكة الانترنت مما يعيق عملية سير الفحص عند انقطاع الانترنت.
03	29.63	1.028	3.47	بيئة التدقيق الجزائرية ملائمة في عملية تطبيق الفحص المهني.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد الملائمة والتي تعبر عن آراء اجابات أفراد عينة الدراسة والتي نلاحظ أن أغلبها كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث جاءت قيم المتوسطات الحسابية لجميع العبارات محصورة بين (3.09 - 4.04) وبانحراف معياري محصور بين (0.807-1.219)، وهذا ما يدل على الاتفاق العام بين أجوبة أفراد العينة حول بعد الملائمة.

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 01 بلغ 20.12 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون على أن التقارير يمكن الاعتماد عليها ولها تأثير على أرض الواقع ويمكن الاستفادة منها، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 07 الذي بلغ 37.96 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 11: إجابات أفراد العينة حول بعد الاعتمادية

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
05	30.83	1.073	3.48	01. المعلومات المحاسبية تعرض بصورة صادقة الوضع المالي للمؤسسة.
06	31.25	1.078	3.45	02. التقارير المالية تعبر بصدق عن الاحداث التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة.
03	28.14	1.016	3.61	03. تتسم التقارير المالية بالحيادية وعدم التحيز.
08	32.96	1.157	3.51	04. تعبر الموثوقية عن حيادية القياس المحاسبي وابتعاده عن غايات الادارة واحكامها الذاتية.
07	31.75	1.127	3.55	05. الثبات على طريقة معالجة محاسبية واحدة يجعل المعلومات المحاسبية اكثر اتساقا.
04	30.16	1.104	3.66	06. يجب على المؤسسة الالتزام بثبات الطرق والاسس المحاسبية.
02	27.29	0.988	3.62	07. يجب الافصاح عن أي تغير في المبادئ والطرق المحاسبية.
09	33.95	1.202	3.54	08. الثبات في استخدام الطرق والاسس المحاسبية تسمح بإمكانية مقارنة المعلومة المحاسبية من فترة الاخرى.
10	34.96	1.213	3.47	09. يحتوي تقرير المدقق على معلومات موثوقية.
01	20.33	0.811	3.99	10. تساهم المعلومة المحاسبية في توفير بيانات فعلية لعدة فترات بغرض المقارنة.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

يتضح من الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد الاعتمادية جاءت متراوحة ما بين (3.45 - 3.99) وبانحراف معياري (0.811-1.213)، والتي تعبر عن آراء اجابات أفراد عينة الدراسة وكانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، وهذا ما يدل على الاتفاق العام بين أجوبة أفراد العينة حول بعد الاعتمادية.

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 10 بلغ 20.33 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون بأن محتوى التقارير ذو فائدة ويمكن الاعتماد عليه، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 10 الذي بلغ 34.96 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 12: اجابات أفراد العينة حول بعد القابلية للفهم

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
02	28.64	1.008	3.52	01. لدى المؤسسة معلومات نوعية تتميز بدرجة عالية من الوضوح.
01	27.53	1.024	3.72	02. فهم التقارير المالية تساعد في اتخاذ القرار.
05	37.93	1.119	3.64	03. سهولة التعامل مع التقارير المالية لعدم وجود تعقيدات في مخرجاتها.
03	31.11	1.122	3.51	04. مستخدموا التقارير المالية لديهم القدرة والدراية للتعامل معها والاستفادة منها.
04	33.27	1.191	3.33	05. المعلومة المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومة الاكثر فائدة في ترشيد القرارات.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss. v26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد القابلية للمقارنة والتي تعبر عن آراء اجابات أفراد عينة الدراسة والتي نلاحظ أن أغلبها كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث جاءت قيم المتوسطات الحسابية لجميع العبارات محصورة بين (3.33- 3.72) وبانحراف معياري محصور بين (1.008-1.191)، وهذا ما يدل على الاتفاق العام بين أجوبة أفراد العينة حول بعد القابلية للمقارنة.

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 02 بلغ 27.53 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون على أن التقارير تمتاز بخاصية القابلية للمقارنة، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 04 الذي بلغ 37.93 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 13: اجابات أفراد العينة حول بعد القابلية للمقارنة

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
01	20.12	1.125	3.42	المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق تمتاز بقابلية المقارنة.
02	28.54	1.112	3.60	خاصية مقارنة المعلومات المحاسبية على المقارنة مع مؤسسات.
03	29.89	1.062	3.65	تساعد خاصية المقارنة للمعلومة المحاسبية على المقارنة مع مؤسسات اخرى.
05	37.96	1.193	3.59	تساعد خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية على قياس الالتزامات وحقوق الملكية في المؤسسة.
04	35.03	1.179	3.46	تقوم المؤسسة بمقارنة النتائج الفعلية لا نشطتها ومقارنتها من فترة لأخرى.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

يتضح من الجدول أعلاه الذي يوضح قيم المتوسطات الحسابية لعبارات بعد القابلية للفهم جاءت متراوحة ما بين (3.42 - 3.65) وبانحراف معياري (1.062-1.193)، والتي تعبر عن آراء اجابات أفراد عينة الدراسة و كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، وهذا ما يدل على الاتفاق العام بين أجوبة أفراد العينة حول بعد القابلية للفهم.

ويلاحظ من الجدول أن معامل الاختلاف الأصغر الذي يقابل العبارة رقم 10 بلغ 20.33 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون بأن محتوى التقارير مبسطة وقابلة للفهم ، بينما أكبر معامل اختلاف تعبر عنه العبارة رقم 05 الذي بلغ 35.03 وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 14: المتوسطات الاجمالية لأبعاد المتغير التابع(جودة التقارير المالية)

الأبعاد (المؤشرات)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
الملائمة	3.45	1.086	31.49
الاعتمادية	3.58	1.076	30.01
القابلية للفهم	3.54	1.092	30.83
القابلية للمقارنة	413.	1.134	30.02

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss.v26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح استجابات أفراد العينة حول أبعاد المتغير التابع والمتمثل في جودة التقارير المالية، حيث نلاحظ جميع المتوسطات تتراوح بين 3.41، 3.58 والتي نلاحظ أن أغلبها كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث نرى أن

بعد الاعتمادية جاء بأصغر معامل اختلاف الذي بلغ 30.01 وهذا ما يدل على توافق معتبر لأفراد العينة حول هذا البعد ثم يليه من درجة الموافقة: القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الملائمة على التوالي.

**المطلب الرابع: اختبار المعلمية لبيانات الدراسة:**

هناك عدة اختبارات تسمح لنا من معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ومن بين هذه الاختبارات  $Kolmogorov-Smirnov^a$  و  $Shapiro-Wilk$  ولمعرفة ذلك يتم مقارنة مستوى  $sig$  المتحصل عليها مع النسبة 0.05 حيث إذا كانت قيمة  $sig$  أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا كانت أقل من 0.05 فهي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

**الجدول رقم 15: اختبار التوزيع الطبيعي (أخلاقيات مهنة التدقيق)**

اختبار الاعتدالية Shapiro-Wilk		اختبار الاعتدالية Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		
المعنوية	الإحصائية	المعنوية	الإحصائية	العبارات
.000	.814	.000	.318	a1
.000	.847	.000	.274	a2
.000	.876	.000	.226	a3
.000	.891	.000	.248	a4
.000	.895	.000	.203	a5
.000	.887	.000	.231	a6
.000	.858	.000	.282	a7
.000	.876	.000	.250	a8
.000	.847	.000	.286	a9
.000	.877	.000	.239	a10
.000	.854	.000	.282	b1
.000	.884	.000	.219	b2
.000	.877	.000	.253	b3
.000	.875	.000	.269	b4
.000	.856	.000	.283	b5
.000	.892	.000	.245	c1
.000	.876	.000	.222	c2
.000	.855	.000	.279	c3
.000	.854	.000	.284	c4
.000	.850	.000	.275	c5
.000	.815	.000	.328	c6
.000	.837	.000	.296	c7
.000	.880	.000	.260	c8
.000	.872	.000	.275	c9
.000	.836	.000	.285	c10
.000	.867	.000	.234	d1
.000	.888	.000	.240	d2
.000	.894	.000	.238	d3

.000	.860	.000	.289	d4
.000	.905	.000	.214	d5

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على

مخرجات spss. v26

نلاحظ من الجدول أعلاه الذي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل والذي يتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق حيث نرى أن جميع أبعاده جاءت معنوية لأن كل من إحصائية Shapiro-Wilk وإحصائية Kolmogorov-Smirnov لجميع مؤشراتته دون استثناء كلها أقل من 0.05 وبالتالي فإن بيانات المتغير المستقل لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم 16: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة (جودة التقارير المالية)

اختبار الاعتدالية Shapiro-Wilk		اختبار الاعتدالية Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		
Sig.	Statistic	Sig.	Statistic	
.000	.913	.000	.187	e1
.000	.900	.000	.227	e2
.000	.907	.000	.212	e3
.000	.775	.000	.337	e4
.000	.884	.000	.251	e5
.000	.843	.000	.313	e6
.000	.829	.000	.319	e7
.000	.865	.000	.272	e8
.000	.871	.000	.280	e9
.000	.863	.000	.296	e10
.000	.864	.000	.273	f1
.000	.873	.000	.281	f2
.000	.883	.000	.257	f3
.000	.871	.000	.276	f4
.000	.882	.000	.256	f5
.000	.872	.000	.261	f6
.000	.870	.000	.270	f7
.000	.849	.000	.302	f8
.000	.873	.000	.263	f9
.000	.751	.000	.353	f10
.000	.847	.000	.303	g1
.000	.831	.000	.321	g2
.000	.879	.000	.246	g3
.000	.879	.000	.268	g4
.000	.891	.000	.246	g5
.000	.894	.000	.237	k1
.000	.881	.000	.238	k2
.000	.847	.000	.301	k3

.000	.873	.000	.247	k4	
.000	.872	.000	.270	k5	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة بالاعتماد على مخرجات spss. v26 يتضح من الجدول الذي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع والذي يتمثل في جودة التقارير المالية حيث نرى أن جميع أبعاده جاءت معنوية لأن كل من إحصائية Shapiro-Wilk و إحصائية Kolmogorov-Smirnova لجميع مؤشرات دون استثناء كلها أقل من 0.05 وبالتالي فإن بيانات المتغير التابع لا تتبع التوزيع الطبيعي.

### المبحث الثالث: تقييم ومناقشة نتائج لدراسة البحث حسب نمذجة (SEM-PLS) المطلب الأول: تقييم نموذج الدراسة (SEM-PLS)

حيث يتم تقييم النموذج البحث حسب (SEM-PLS): عبر مرحلتين بالترتيب وهما: (Geven, 2005, p. 23)   
أولاً: تقييم نماذج القياسي: حيث أن فحص تقديرات (SEM-PLS) تمكن من تقييم موثوقية (ثبات) المتغيرات ومصداقيتها (الصدق).

ثانياً: تقييم النموذج الهيكلي ويعني تقييم جودة النموذج ومدى ومطابقته لبيانات العينة واختبار العلاقات بين المتغيرات داخل نموذج البحث.

وتتم عملية التقييم حسب (SEM-PLS) في كلتا المرحلتين وفق معايير واجراءات محددة وهي كالتالي:

#### تقييم العلاقات بين المؤشرات والمباني (نماذج القياس): Assessment Measurement:

يتم تقييم النموذج القياسي بهدف الحكم على مدى صلاحيته أي بعبارة أخرى مدى تمثيل العبارات لقياس متغيرات النموذج ومعايير تقييم نتائج نموذج الدراسة حسب اجراءات نمذجة (SEM-PLS) موضحة في الجدول الآتي:



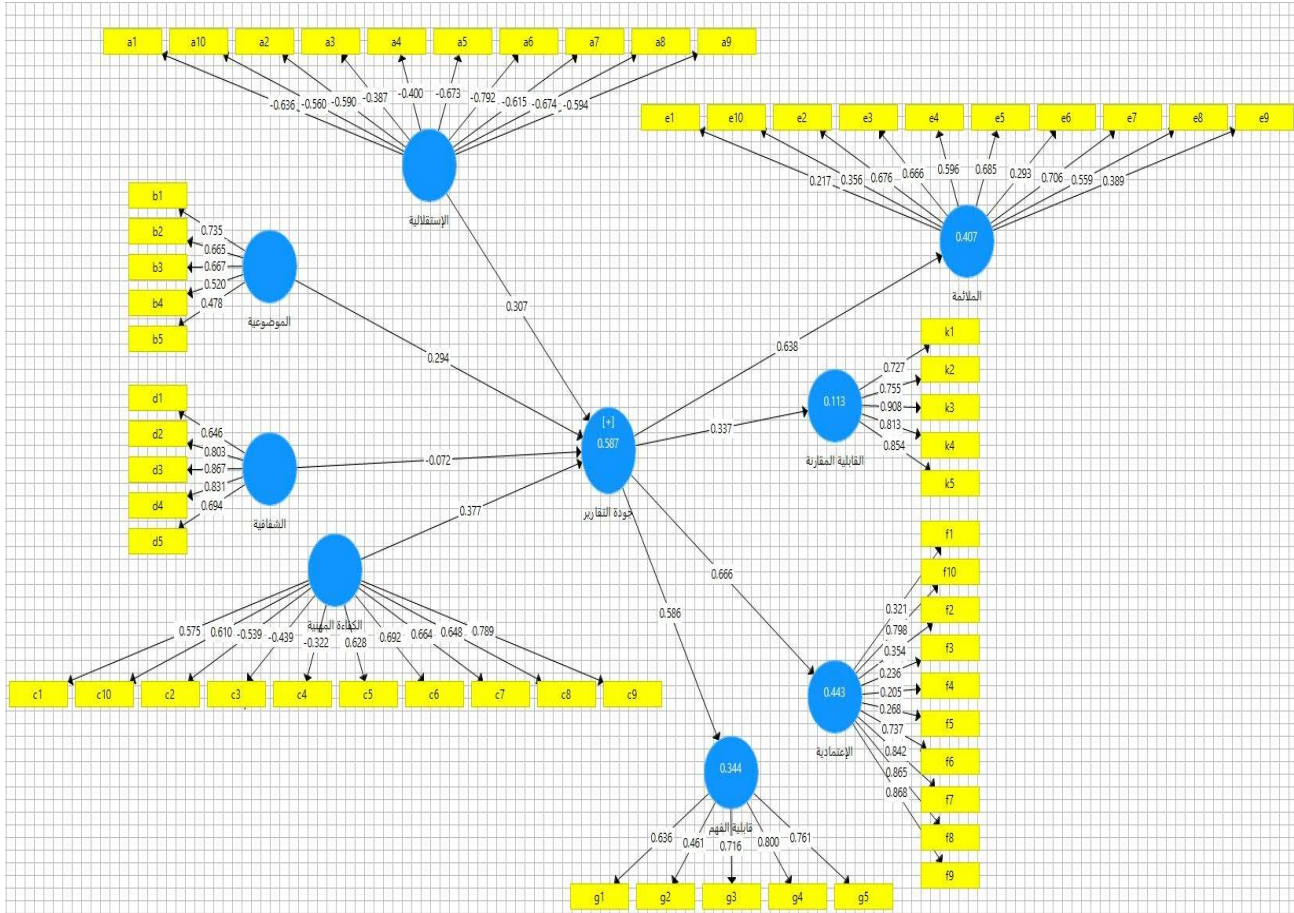
الجدول رقم 17 : نماذج القياس حسب (SEM-PLS)

المراحل	معايير التقييم	العتبة
مرحلة تقييم نماذج القياس	تقييم الاتساق الداخلي (الثبات) باستخدام	$0.7 < (CR)$
	معيار الفا كرونباخ	
	معيار الموثوقية المركبة (CR)	$0.7 < (CA)$
	معيار موثوقية المؤشرات	قيمة التحميل الخارجي للمؤشر (للعبارة) يجب ان يكون أكبر من 0.7
مرحلة تقييم النموذج الهيكلي	المصادقية التقاربية (الصدق التقاربي)	يجب ان يكون قيم (IAVE) أكبر من 0.5
	معيار التباين المستخرج	
	المصادقية التمايزية Discriminant Validity (الصدق التمايزي)	يجب ان يكون الجذر التربيعي لقيمة AVE لكل مبنى (متغير) أكبر من اعلى ارتباط له مع أي مبنى (متغير) اخر
	معيار فورنيللارك Fornell-Larcker	
مرحلة تقييم النموذج الهيكلي	تقييم مشكلة التداخل الخطي حسب قيم VIF (Variance inflation factor)	قيمة VIF يجب ان تكون اقل من 5
	دلالة إحصائية لمعاملات المسار في النموذج	معيار مسار بين المتغيرين يكون دال إذا كانت قيم مجموعة T تكون أكبر من قيمة T الحرجة 1.96 عند مستوى دلالة او ان تكون قيمة الاحتمالية PValues (اقل من 0.05)
	تقييم مستوى معامل التحديد R <sup>2</sup>	تتراوح قيمة R <sup>2</sup> من 0 الى 1. حيث تشير المستويات: R <sup>2</sup> =0.25 قيم ضعيفة R <sup>2</sup> =0.5 قيم متوسطة R <sup>2</sup> =0.75 قيم جيدة
	تقييم حجم التأثير F <sup>2</sup>	القاعدة العامة $0.02 \leq F^2 < 0.35$ تأثير ضعيف $0.15 \leq F^2 < 0.35$ تأثير متوسط $0.35 \leq F^2$ تأثير قوي
	تقييم الملائمة التنبؤية Q <sup>2</sup>	يجب ان تكون قيم Q <sup>2</sup> أكبر من الصفر
	بالنسبة لجودة بناء النموذج ومدى مطابقة بنية النموذج للبيانات العملية في العينة ننظر الى قيمة المؤشر	مؤشر بقيمة الصفر يشير الى مطابقة مثالية للنموذج وتعتبر قيم المؤشر اقل من 0.08 من مناسبة

المصدر: (جوزيف، 2020، صفحة 293)

تقييم نموذج القياس:

الشكل رقم 7: نموذج الدراسي الأول



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام smartpls

الصدق التقاربي: يستخدم الصدق التقاربي لمعرفة مدى تجانس وتقارب أسئلة الاستبانة مع بعضها البعض وهذا لتصحيح الأخطاء عن طريق اجراء تعديلات للنموذج الأولي والتي من شأنها تساعد في استخراج معايير الصدق التقاربي والمتمثلة في: (Chin, 1998, p. 13)

- ✓ معامل التحميل (Factor Loading).
- ✓ الموثوقية المركبة (Composit Reliability).
- ✓ متوسط التباين المستخرج (Average Variance Extracted).

معامل التحميل Factor Loading:

القاعدة الأساسية المعمول بها هي يجب أن تكون التحميلات الخارجية لجميع المؤشرات تكون معنوية وذات دلالة إحصائية، وقد يكون التحميل الخارجي ضعيفا حتى وان كان معنوي ونو دلالة احصائية، لذلك ينبغي ان يكون هذا الاخير أكبر من 0.70 أو تساويها. أما المؤشرات التي تحتوي على التحميل الأقل من 0.40 يجب ازالتها.

الجدول رقم 18: معامل التحميل لأخلاقيات مهنة التدقيق

معامل التحميل	العبارات		المتغيرات الكامنة
0.658	A1	ques1	الاستقلالية
0.587	A2	ques2	
0.377	A3	ques3	
0.389	A4	ques4	
0.671	A5	ques5	
0.781	A6	ques6	
0.616	A7	ques7	
0.674	A8	ques8	
0.594	A9	ques9	
0.560	A10	ques10	
0.735	B1	ques11	الموضوعية
0.664	B2	ques12	
0.667	B3	ques13	
0.521	B4	ques14	
0.477	B5	ques15	
0.575	C1	ques16	الكفاءة المهنية
0.538	C2	ques17	
0.439	C3	ques18	
0.322	C4	ques19	
0.628	C5	ques20	
0.692	C6	ques21	
0.664	C7	ques22	
0.648	C8	ques23	
0.789	C9	ques24	
0.611	C10	ques25	
0.646	D1	ques26	النزاهة والشفافية
0.803	D2	ques27	
0.867	D3	ques28	
0.831	D4	ques29	
0.694	D5	ques30	

أخلاقيات مهنة التدقيق

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح نتائج معاملات التحميل الخارجية لمحور أخلاقيات مهنة التدقيق حيث نرى أن معظم مؤشرات القياس تفوق القيمة 0.7 أي 70% وهذا ما يفسر وجود مستويات كافية من الموثوقية، ماعدا بعض المؤشرات التي سيتم حذفها لأنها أقل من 0.4 أي 40% بعد اجراء التعديل وحذف بض المؤشرات التي تؤثر على النتائج للوصول إلى مستويات كافية من الموثوقية، والمؤشرات التي تم حذفها كالتالي: [A1. A2.A3.A4. A7.B4.B5.C1.C2.C3.C4.D1].

الجدول رقم 19: معامل التحميل لجودة التقارير المالية

معامل التحميل	العبارات		المتغيرات الكامنة
0.218	E1	ques31	جودة التقارير المالية
0.673	E2	ques32	
0.667	E3	ques33	
0.602	E4	ques34	
0.694	E5	ques35	
0.293	E6	ques36	
0.706	E7	ques37	
0.559	E8	ques38	
0.389	E9	ques39	
0.356	E10	ques40	
0.312	F1	ques41	
0.354	F2	ques42	
0.236	F3	ques43	
0.205	F4	ques44	
0.268	F5	ques45	
0.737	F6	ques46	
0.842	F7	ques47	
0.865	F8	ques48	
0.868	F9	ques49	
0.798	F10	ques50	
0.636	G1	ques51	
0.461	G2	ques52	
0.716	G3	ques53	
0.800	G4	ques54	
0.761	G5	ques55	
0.727	K1	ques56	
0.755	K2	ques57	
0.908	K3	ques58	
0.813	K4	ques59	
0.854	K5	ques60	

بنفس المنهجية المتبعة في المتغير الأول (أخلاقيات مهنة التدقيق) سنتعامل بنفس الطريقة مع المتغير المستقل ( جودة التقارير المالية) وهذا بحذف المؤشرات التي تؤثر على النتائج للوصول إلى مستويات كافية من التناسق والارتباط بين مؤشرات الاستبانة، والمؤشرات كالتالي: [E1.E6.E9.E10. F1.F2.F3.F4.G2]

**صدق الاتساق الداخلي:** الدور الأساسي لهذا المقياس هو اكتشاف مدى تناسق وارتباط مؤشرات القياس ببعضها البعض، ويشمل على معيارين هما ألفا كرونباخ، والموثوقية المركبة.

✓ **معيار ألفا كرونباخ للمتغيرات (Cronbach's Alpha):** يعكس الارتباط الداخلي بين متغيرات المؤشر ويفترض هذا المعيار ان جميع المؤشرات لها موثوقية متساوية، أي لها احتمالات خارجية متساوية. (schick, 2010, p. 46)

الجدول رقم 20 : قيم ألفا كرونباخ للمتغيرات (Cronbach's Alpha)

Cronbach's Alpha	المتغيرات الكامنة
0.715	الاستقلالية
0.843	الاعتمادية
0.832	الشفافية
0.743	قابلية الفهم
0.872	القابلية للمقارنة
0.765	الملائمة
0.812	الكفاءة المهنية
0.735	الموضوعية
0.813	جودة التقارير المالية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح معاملات Cronbach's Alpha للأبعاد المتعلقة بالدراسة، المتمثلة في أبعاد المتغير المستقل أخلاقيات مهنة التدقيق (الاستقلالية، النزاهة والشفافية، الكفاءة المهنية، الموضوعية) على النحو التالي: (0.715 ; 0.832 ; 0.812 ; 0.735). وهي أكبر من 0.7 أي 70% فهي معنوية ودالة إحصائياً.

أما بالنسبة للمتغير التابع المتمثل في جودة التقارير المالية والمكون من الأبعاد (الاعتمادية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، الملائمة) ويتضح من خلال الجدول بأن أغلب معاملات الثبات جيدة حيث تجاوزت قيم Cronbach's Alpha في معظمها 70% والقيمة الكلية لجودة التقارير المالية (0.813) أي أنها معنوية ودالة من الناحية الإحصائية.

ونضيف معيار آخر أكثر دقة من معامل Cronbach's Alpha وهو معامل Rho De joreskog لأنه يعمل على دمج الأخطاء في العملية الحسابية ولكنه كذلك أقل حساسية لعدد البنود التي يتم تحليلها والجدول الموالي يوضح نتائج هذا المعامل.

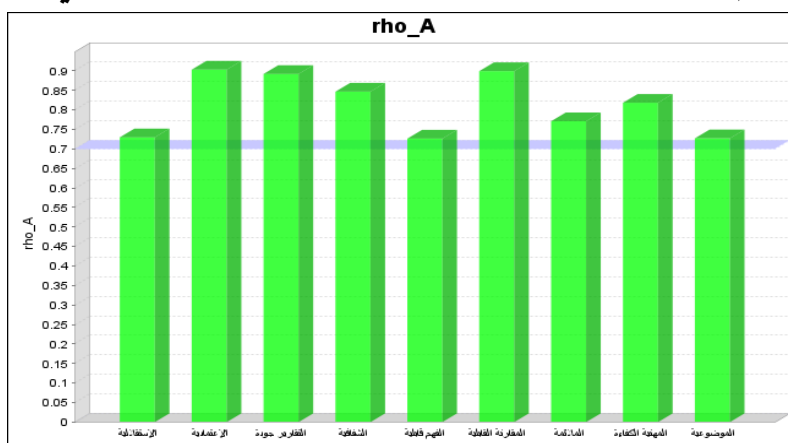
الجدول رقم 21: Rho De joreskog

rho_A	المتغيرات الكامنة
0.730	الاستقلالية
0.903	الاعتمادية
0.847	الشفافية
0.726	قابلية الفهم
0.899	القابلية للمقارنة
0.771	الملائمة
0.818	الكفاءة المهنية
0.727	الموضوعية
0.892	جودة التقارير المالية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

نلاحظ من خلال نتائج الجدول المتحصل عليه أن قيم Rho De joreskog لمتغيرات الدراسة كلها أكبر من 0.7 أي 70% أي انها معنوية ودالة إحصائيا والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم 8: Rho De joreskog معامل ثبات الاتساق الداخلي rho\_A



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام برنامج EXCEL

✓ الموثوقية المركبة: **Composit Reliability**

مختلف التحميلات الخارجية للمؤشرات المتغيرة تدخل ضمن العملية الحسابية لهذا المعيار، حيث تتراوح قيمته بين 0 و 1 بحيث القيم العليا تدل على موثوقية أكبر وتفسر مثل ألفا كرونباخ من 0.60 إلى 0.70 مقبولة في البحوث والدراسات الوصفية.

الجدول رقم 22 : الموثوقية المركبة

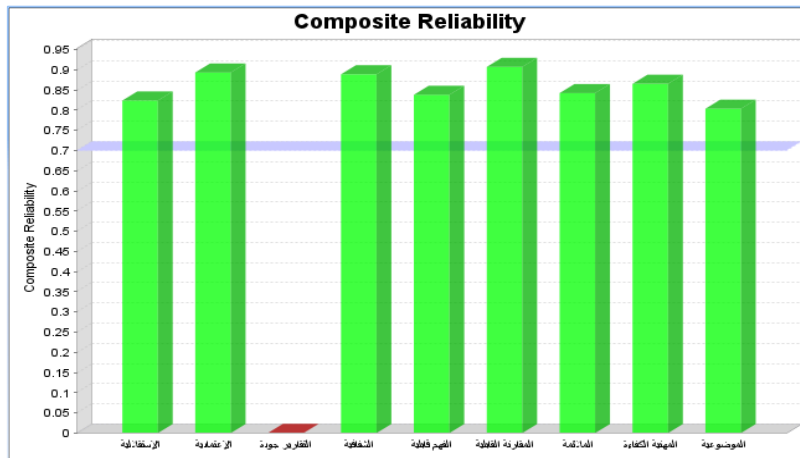
Composite Reliability	المتغيرات الكامنة
<b>0.824</b>	الإستقلالية
<b>0.893</b>	الإعتمادية
<b>0.889</b>	الشفافية
<b>0.838</b>	قابلية الفهم
<b>0.907</b>	القابلية المقارنة
<b>0.842</b>	الملائمة
<b>0.865</b>	الكفاءة المهنية
<b>0.803</b>	الموضوعية
<b>0.745</b>	جودة التقارير المالية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

نلاحظ من خلال الجدول الموضح لنتائج معاملات الموثوقية المركبة للمتغيرات الكامنة أنها كلها

تفوق 0.7 أي 70% أي أن هناك ارتباط بين الفقرات وأبعاد الدراسة والشكل التالي يعبر عن ذلك.

: الموثوقية المركبة والشكل رقم



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام برنامج EXCEL

متوسط التباين المستخرج (AVE) Average Variance Extracted

لإثبات صحة تقارب البناء من عدمها يستعمل هذا المعيار لذلك والذي يشترط أن يكون أكبر من 0.5 لكي يفسر على الأقل نصف التباين في مؤشراتته، إذ يتم رفض معاملات التحميل الأقل من 0.4، ومعاملات التحميل المحصورة بين 0.4 و 0.7 يستدعي كل مرة الحذف مع إعادة تحليل الأثر لمختلف المؤشرات، ويتم قبول جميع معاملات التحميل الأكبر من 0.7

والجدول التالي يوضح قيم متوسط التباين المستخرج:

الشكل رقم 10 : متوسط التباين المستخرج AVE

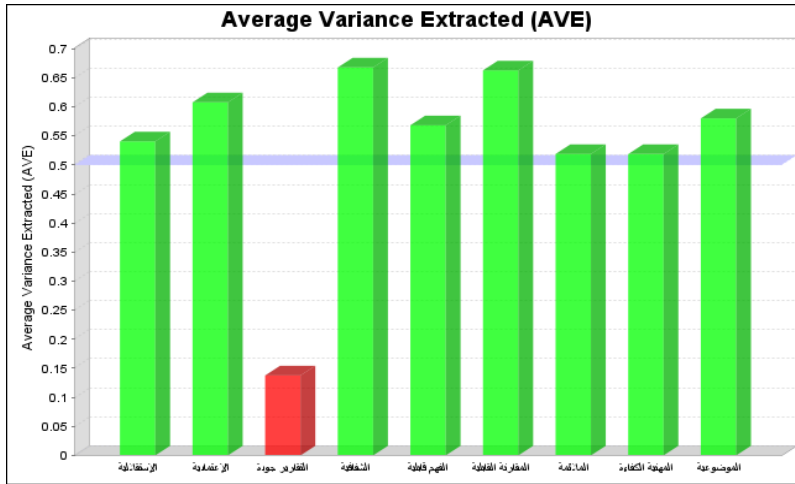
المتغيرات الكامنة	AVE
الاستقلالية	0.541
الاعتمادية	0.608
الشفافية	0.668
قابلية الفهم	0.568
القابلية المقارنة	0.663
الملائمة	0.519
الكفاءة المهنية	0.519
الموضوعية	0.580
جودة التقارير المالية	0.138

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنضيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

من خلال الجدول الذي يوضح نتائج متوسط التباين المستخرج (AVE) للمتغيرات الكامنة أنها كلها معنوية وفاقته 0.5 أي 50% وهذا ما نلاحظه في جميع أبعاد متغيرات الدراسة (المستقل المتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق والتابع المتمثل في جودة التقارير المالية). والشكل التالي يوضح ذلك.



الشكل رقم 11: متوسط التباين المستخرج AVE



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام برنامج EXCEL

من خلال ما ذكرناه سابقا واعتمادا على نتائج الجداول السابقة نلاحظ أن كل معاملات الثبات جيدة، حيث فاقت قيم **Rho De joreskog** و **Cornbrash's Alpha** و **Composite Reliability 70%** وهذا ما يدل على وجود تناسق وترابط بين فقرات وأبعاد الدراسة وبالتالي وجود صدق وموثوقية لنموذج القياس المستخدم، كما جاءت كل معاملات متوسط التباين المستخرج AVE أكبر من 0.5 وبالتالي تحقق الصدق التقاربي لهذا النموذج.

### الصدق التمييزي: Discriminat Validiy

هو المعيار الذي يبين مدى التمايز بين المتغيرات (المباني) في بناء معين، ويمكن التحقق من الصدق التمييزي بالاعتماد على معيارين هما: (بوبر، 2020، صفحة 216)

التحميلات التقاطعية والعرضية (Cross Loading)، معيار Fornell-Larcke

✓ التحميلات التقاطعية والعرضية (Cross Loading): يجب أن تكون معاملات التحميل الخاصة ببناء متغير ما أعلى من معاملات التحميل الخاصة بها في بناء آخر.

الجدول رقم 23 : التباين بين الأسئلة (Cross Loading)

	الاستقلالية	الاعتمادية	جودة التقارير	الشفافية	قابلية الفهم	القابلية المقارنة	الملائمة	الكفاءة المهنية	الموضوعية
a1	0.459	-0.094	-0.377	0.184	-0.189	-0.112	-0.098	0.214	-0.033
a10	0.485	-0.061	-0.326	0.290	-0.041	-0.088	-0.038	0.300	0.051
a2	0.395	0.000	-0.274	0.154	-0.055	0.011	-0.064	0.286	0.054
a3	0.203	-0.029	-0.170	0.000	0.027	0.079	-0.092	0.169	-0.102
a4	0.298	-0.104	-0.284	0.188	-0.059	0.061	-0.091	0.274	-0.046
a5	0.707	-0.050	-0.409	0.372	0.003	-0.054	-0.147	0.453	-0.068
a6	0.833	-0.063	-0.553	0.546	-0.092	-0.023	-0.223	0.535	-0.145
a7	0.513	-0.024	-0.323	0.305	0.041	0.033	-0.107	0.411	0.018
a8	0.708	-0.010	-0.399	0.374	-0.045	0.039	-0.114	0.407	-0.068
a9	0.683	-0.182	-0.482	0.392	-0.121	-0.107	-0.152	0.385	-0.073
b1	-0.159	0.123	0.349	-0.100	0.202	0.070	0.372	-0.087	0.849
b2	-0.008	0.045	0.200	-0.117	0.177	0.030	0.167	-0.026	0.784
b3	-0.078	0.104	0.193	-0.019	0.129	-0.021	0.144	-0.042	0.636
b4	-0.206	0.069	0.212	-0.119	0.101	0.070	0.143	-0.101	0.158
b5	-0.103	-0.017	0.139	-0.010	0.140	0.122	0.126	-0.001	0.189
c1	0.384	-0.113	-0.459	0.371	-0.188	-0.133	-0.180	0.356	-0.073
c10	0.408	-0.023	-0.417	0.561	-0.059	-0.037	-0.133	0.629	-0.019
c2	0.329	-0.088	-0.356	0.435	-0.077	-0.059	-0.081	0.338	-0.063
c3	0.323	-0.158	-0.304	0.187	-0.041	0.121	-0.093	0.214	0.006
c4	0.178	-0.045	-0.124	0.158	0.094	0.043	-0.007	0.179	0.149
c5	0.369	-0.083	-0.443	0.427	-0.034	0.052	-0.260	0.650	-0.154
c6	0.455	-0.083	-0.429	0.488	-0.027	-0.128	-0.080	0.757	-0.028
c7	0.506	-0.041	-0.461	0.476	-0.054	-0.117	-0.164	0.757	-0.098
c8	0.379	-0.121	-0.400	0.385	-0.051	-0.048	-0.099	0.711	0.012
c9	0.497	-0.109	-0.527	0.594	-0.026	0.022	-0.241	0.802	-0.035
d1	0.387	0.018	-0.395	0.483	-0.065	-0.012	-0.141	0.583	-0.008
d2	0.466	-0.059	-0.448	0.788	0.011	0.028	-0.218	0.578	0.011
d3	0.497	-0.052	-0.514	0.886	-0.113	-0.030	-0.186	0.554	-0.157
d4	0.544	-0.084	-0.505	0.865	0.019	0.127	-0.214	0.603	-0.206
d5	0.382	-0.086	-0.385	0.719	-0.093	-0.031	-0.025	0.498	0.042
e1	-0.110	0.202	0.165	0.085	0.115	0.061	0.043	0.034	0.066
e10	-0.088	0.169	0.197	0.097	0.143	0.077	0.160	0.020	-0.037
e2	-0.055	0.107	0.327	-0.137	0.058	-0.035	0.770	-0.146	0.204
e3	-0.131	0.186	0.431	-0.190	0.170	0.047	0.771	-0.191	0.298
e4	-0.125	0.177	0.359	-0.104	0.200	0.084	0.580	-0.080	0.074
e5	-0.159	0.215	0.405	-0.113	0.094	0.097	0.718	-0.139	0.203
e6	0.080	0.192	0.193	0.000	0.157	0.150	0.195	-0.020	0.163

e7	-0.287	0.163	0.464	-0.176	0.131	-0.036	0.745	-0.249	0.366
e8	-0.203	0.272	0.399	-0.085	0.187	0.007	0.341	-0.123	0.132
e9	-0.164	0.131	0.261	-0.114	0.100	-0.039	0.252	-0.113	0.076
f1	-0.108	0.148	0.147	0.072	0.133	0.071	0.015	0.051	-0.056
f10	-0.005	0.843	0.487	-0.072	0.292	0.167	0.244	-0.081	0.098
f2	-0.064	0.169	0.220	0.060	0.177	0.088	0.179	-0.022	0.024
f3	-0.112	0.068	0.104	0.030	0.028	-0.027	0.016	-0.010	-0.029
f4	-0.025	0.084	0.041	0.046	0.051	0.120	-0.067	0.014	-0.148
f5	-0.094	0.195	0.157	-0.027	0.136	0.064	0.035	-0.027	0.002
f6	-0.019	0.772	0.491	-0.024	0.419	0.220	0.226	-0.025	0.167
f7	-0.159	0.843	0.581	-0.093	0.417	0.286	0.163	-0.148	0.063
f8	-0.113	0.887	0.541	-0.068	0.343	0.085	0.179	-0.095	0.117
f9	-0.120	0.897	0.570	-0.091	0.414	0.238	0.214	-0.094	0.100
g1	-0.040	0.750	0.516	-0.082	0.578	0.224	0.241	0.007	0.113
g2	-0.003	0.330	0.240	-0.045	0.293	0.044	0.104	0.050	0.034
g3	-0.064	0.127	0.341	0.062	0.774	0.448	0.107	-0.026	0.270
g4	-0.122	0.187	0.427	-0.060	0.838	0.547	0.070	-0.097	0.203
g5	-0.048	0.084	0.355	-0.045	0.798	0.692	0.087	-0.061	0.103
k1	-0.027	0.153	0.212	-0.011	0.391	0.729	-0.070	0.008	0.050
k2	-0.032	0.124	0.212	0.095	0.500	0.758	-0.006	0.010	0.034
k3	-0.058	0.246	0.344	0.020	0.605	0.907	0.095	-0.075	0.039
k4	-0.010	0.232	0.278	0.057	0.505	0.810	0.065	-0.070	0.034
k5	-0.076	0.185	0.296	-0.017	0.503	0.854	0.043	-0.070	0.033

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

يلاحظ من الجدول أعلاه أن قيم معاملات التحميل الخارجية لأبعاد المتغير المستقل أخلاقيات مهنة التدقيق جاءت أكبر من تحميلاتها في الأبعاد (المباني) الأخرى. بحيث نلاحظ أن المتغير الكامن (الاستقلالية) قيمة العلاقة بين فقراته (A1.....A10) وبينه أكبر من باقي القيم مع المتغيرات الكامنة الأخرى، وهذا ما نلاحظه مع باقي المتغيرات الأخرى وفقراته. وفي الأخير نستنتج عدم وجود تمييز وكل متغير متفرد وهذا ما يدل على جودة النموذج.

✓ معيار Fornell-Larcke: يقارن هذا المعيار الجذر التربيعي لقيم AVE مع الارتباطات الأخرى للمتغير الكامن.

الجدول رقم 24 : معيار Fornell-Larcker

الموضوعية	الكفاءة المهنية	الملائمة	القابلية المقارنة	قابلية الفهم	الشفافية	جودة التقارير	الاعتمادية	الاستقلالية	
								0.735	الاستقلالية
							0.780	-0.108	الاعتمادية
						0.371	0.634	-0.635	التقارير جودة
				0.817	-0.570		-0.084	0.582	الشفافية
				0.754	-0.052	0.574	0.449	-0.093	قابلية الفهم
			0.814	0.621	0.032	0.338	0.238	-0.052	القابلية المقارنة
		0.720	0.043	0.184	-0.204	0.561	0.239	-0.222	الملائمة
	0.720	-0.231	-0.056	-0.057	0.683	-0.624	-0.107	0.609	الكفاءة المهنية
0.762	-0.076	0.332	0.046	0.227	-0.108	0.345	0.125	-0.125	الموضوعية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام

SmartPLS3

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه مثلاً أن بعد الشفافية معامل ارتباطه (0.817) أكبر من قيمة ارتباطه مع باقي المتغيرات الأخرى، حيث كانت ارتباطه مع بعد الاستقلالية (0.582)، كذلك هو الحال مع باقي المتغيرات الأخرى. وفي الأخير نستنتج أن كل المتغيرات الكامنة مستقلة ولا يوجد تداخل بين أبعاد نموذج القياس.

المطلب الثاني: اختبار النموذج الداخلي (النموذج الهيكلي)

تقييم نتائج PLS-SEM للنموذج الهيكلي:

بعد التأكد من صدق وثبات وصلاحيّة نموذج القياس سواء من ناحية الأبعاد (مؤشرات القياس)، أو المتغيرات الكامنة (المباني). أي أن أداة القياس المتمثلة في الاستبيان من ابعاد وعبارات صالحة للقياس، وبالتالي يمكن استنباط نتائج العلاقات والتنبؤ، سانسخدم مجموعة من الاجراءات والمعايير لتقييم النموذج الهيكلي.

معاملات مسار النموذج الهيكلي (Botstraping) :

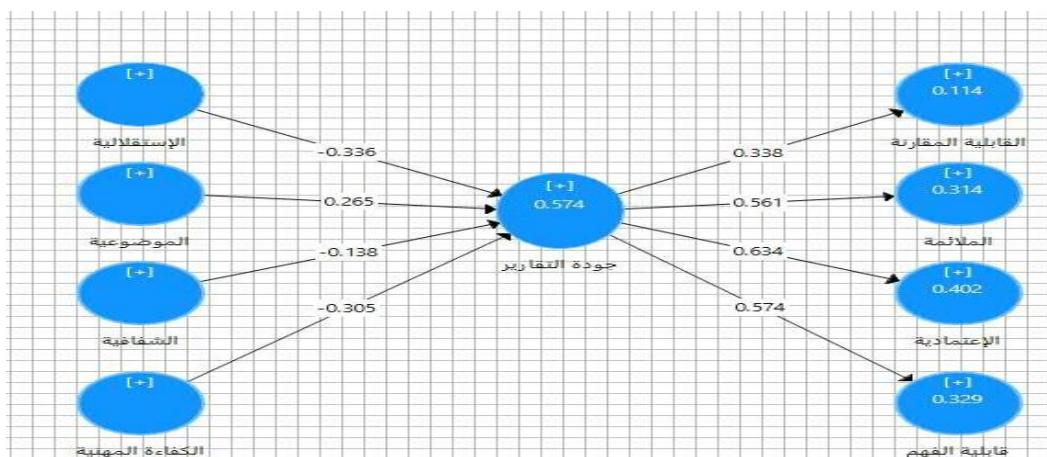
بعد تشغيل خوارزمية PLS-SEM يتم الحصول على تقديرات علاقات النموذج الهيكلي ممثلة في معاملات المسار التي تمثل العلاقات المفترضة بين المباني، تحتوي معاملات المسار على قيم معيارية تكون تقريبا بين 1- و 1+، حيث تمثل المعاملات المقدرّة التي تكون قريبة من 1+ علاقات ايجابية قوية وعكسها بالنسبة للقيم السالبة. (بن مراد، 2016، صفحة 52).

وتكون معنوية وذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة خطأ القياس (P-Value) أقل من قيمة مجال الخطأ المسموح وغالباً في هذا النوع من الدراسات يكون مجال الخطأ المسموح به 5%.

و يمكن كذلك قياس مستوى دلالة المسارات من خلال قيمة t والتي يجب أن تكون أكبر من القيمة الحرجة (critical value) المقدر ب (1.96) في الاختبارات ثنائية الطرف عند مستوى دلالة 5%.

الشكل رقم:

الشكل رقم 12: يبين معاملات مسار النموذج



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام smart pls

واختبار نتائج معاملات مسار النموذج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 25: اختبار نتائج معاملات مسار النموذج الهيكلي (فرضيات البحث)

العلاقات	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	قيمة T	P-Values	الدلالة الإحصائية
النزاهة والشفافية- < جودة التقارير	-0.138	-0.016	0.182	0.755	0.451	غير معنوي
الكفاءة المهنية- < جودة التقارير	0.305	0.056	0.321	2.096	0.003	معنوي
الاستقلالية- < جودة التقارير	0.336	0.020	0.321	3.122	0.001	معنوي
الموضوعية- < جودة التقارير	0.265	0.258	0.127	2.082	0.038	معنوي

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

يلاحظ من الجدول أعلاه الذي يوضح نتائج مسارات النموذج الهيكلي المعتمد في النموذج الدراسة حيث بلغ معامل المسار بين الكفاءة المهنية وجودة التقارير (0.305) كما نجد أن قيمة (T=2.096) أما القيمة الاحتمالية P-Values بلغت (0.003) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا ما يدل على قبول

الفرضية التي تنص على أنه يوجد أثر بين الكفاءة المهنية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05).

➤ أما في ما يخص معامل المسار بين الاستقلالية وجودة التقارير المالية بلغ (0.336) كما أن قيمة T بلغت (3.122) بينما بلغت القيمة الاحتمالية (P-Values=0.001) وهذا ما يدل على وجود أثر بين المتغيرين وعليه نستنتج قبول الفرضية التي تنص على أنه يوجد أثر بين الاستقلالية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05).

➤ نلاحظ أن قيمة P-Values بين المتغيرين الموضوعية وجودة التقارير المالية بلغت (0.038) وهي أقل من (0.05) أي أنه هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المتغيرين. وبلغت قيمة (T=2.082) ومعامل المسار (0.265) وهي قيمة موجبة وبالتالي نقبل الفرضية التي تنص على أنه يوجد أثر بين الموضوعية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05).

➤ نلاحظ أن قيمة (P-Values) بين المتغيرين النزاهة والشفافية وجودة التقارير المالية بلغت (0.038) وهي أكبر من (0.05) أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المتغيرين. وبالتالي نرفض الفرضية التي تنص على أنه يوجد أثر بين النزاهة والشفافية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05).

#### معامل التحديد $R^2$ ومعامل التحديد المعدل $R^2_{adj}$

يمثل هذا المعيار مجموع التأثيرات للمتغيرات الكامنة الخارجية (المستقلة) على المتغير الكامن الداخلي (التابع)، أي أنه يمثل مقدار التباين في المباني الداخلية (التابع) المفسرة بواسطة جميع المباني الخارجية (المستقلة) المرتبطة بها. (جوزيف، 2020، صفحة 245)

جميع البيانات المستخدمة لتقدير النموذج للحكم على القدرة التنبؤية للنموذج وحسب (جوزيف هار) تكون قوة التأثير حسب قيم  $R^2$  كالتالي: ( $R^2=0.25$  قيم ضعيفة،  $R^2=0.5$  قيم متوسطة،  $R^2=0.75$  قيم جيدة). كما يتم استخدام معامل التحديد المعدل كمعيار لتجنب التحيز اتجاه النماذج المعقدة، هذا المعيار معدل وفق عدد المباني الخارجية (المستقلة) المتعلقة بحجم العينة. (Chin, 1998, p. 223)

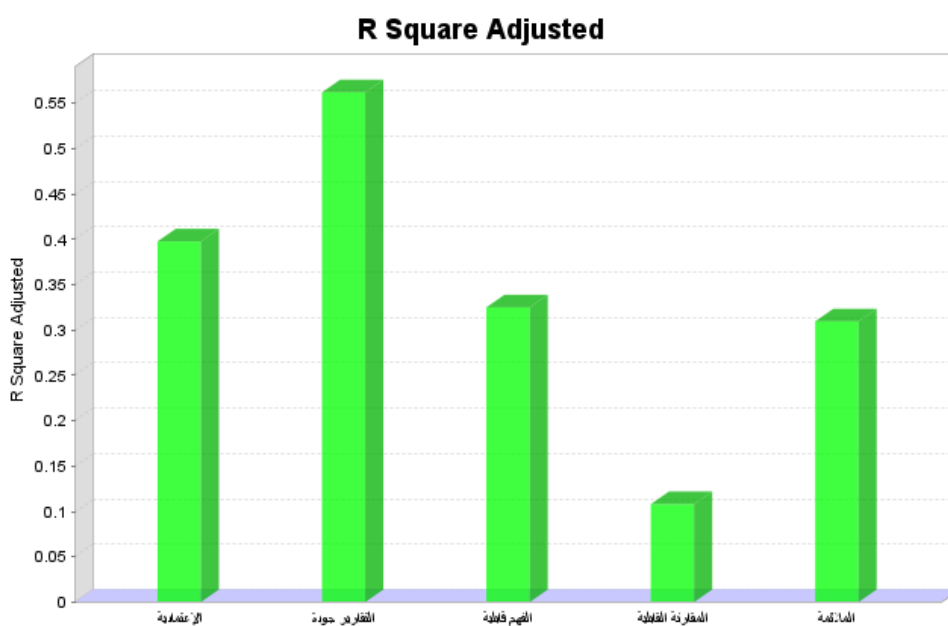
الجدول رقم 26: معامل التحديد ومعامل التحديد المعدل

المتغيرات الكامنة الداخلية	معامل R <sup>2</sup> التحديد	معامل التحديد المعدل R <sup>2</sup> <sub>adj</sub>
الاعتمادية	0.402	0.398
جودة التقارير	0.574	0.562
قابلية الفهم	0.329	0.325
القابلية للمقارنة	0.114	0.108
الملائمة	0.314	0.310

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح قيم معامل التحديد ومعامل التحديد المعدل ذات معنوية، حيث أن المتغيرات ( الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية) مجتمعين تفسر ما مقداره (0.574) أي 57.4% من جودة التقارير المالية أي أن قوة تأثير الأخلاقيات على جودة التقارير متوسطة وهذا راجع لوجود قيمتها ضمن المجال (0,33-0,67)، كما أننا نلاحظ قيم معامل التحديد لأبعاد جودة التقارير المالية كلها معنوية أي أن جودة التقارير المالية يفسر 0,402 من الاعتمادية، و0,329 من القابلية للفهم و0,114 من القابلية للمقارنة، و0,314 من الملائمة، وبالرجوع إلى قيم معامل التحديد المعدل لجميع الأبعاد نجدها قريبة لمعامل التحديد وهذا مما يدل على جودة النموذج الهيكلي.

الشكل رقم 13: معامل التحديد المعدل



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

حجم التأثير ( $F^2$ ):

بالإضافة إلى تقييم  $R^2$  للمباني أو المتغيرات الداخلية (التابع)، يتم استخدام  $F^2$  والذي يمثل التغير في معامل التحديد عند حذف أحد المباني الخارجية المفسرة للمبنى الداخلي لمعرفة ما إذا كان له تأثير جوهري وحسب (جوزيف هار) يعطي القاعدة العامة لحجم التأثير حسب قيمه إلى: (schick، 2010، صفحة 44)

$F^2$  أكبر أو تساوي 0.35) حجم الأثر كبير.

$F^2$  أكبر أو تساوي 0.15 وأقل من 0.35) حجم الأثر متوسط.

$F^2$  أقل أو تساوي 0.15 وأكبر أو تساوي 0.02) حجم الأثر ضعيف.

$F^2$  أكبر أو تساوي 0.35) لا يوجد الأثر.



الجدول رقم 27 : حجم التأثير (F2)

الموضوعية	الكفاءة المهنية	الملائمة	القابلية للمقارنة	قابلية الفهم	الشفافية	جودة التقارير	الاعتمادية	الاستقلالية
						0.152		
		0.458	0.129	0.491			0.671	
						0.022		
						0.102		
						0.162		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح قيم تأثير حجم F2 للمتغيرات المستقلة، حيث سجلنا القيمة 0.152 للمتغير الاستقلالية والقيمة 1.620. للمتغير الموضوعية وهي أكبر من أو يساوي 0.15 وهذا ما يفسر أن قوة التأثير متوسطة، أما القيمة 0.022 للمتغير الشفافية والقيمة 0.102 للمتغير الكفاءة المهنية وهي أقل من 0.15 أو تساوي 0.02 وهذا ما يدل على وجود تأثير ولكنه ضعيف.

#### تقييم الملائمة التنبؤية Q<sup>2</sup>:

بالإضافة إلى تقييم حجم قيم R<sup>2</sup> كمعيار للملائمة التنبؤية ينبغي أيضا للباحثين دراسة قيمة Q<sup>2</sup> هذا المقياس مؤشر للقوة التنبؤية خارج العينة أو الملائمة التنبؤية، فعندما يعرض نموذج مسار PLS العلاقة التنبؤية، فهو يتنبأ بطريقة دقيقة بالبيانات التي لم يتم استخدامها في تقدير النموذج، تشير قيمة Q<sup>2</sup> التي تكون أكبر من 0 لمتغير كامن داخلي (مستقل) عاكس إلى ملائمة تنبؤية لنموذج المسار لمبنى تابع معين، ويتم الحصول على قيمتها باستخدام عملية التعصيب (Blindfolding) بتحديد مسافة الحذف. (بويكر، 2020، صفحة 241)

الجدول رقم 28: معامل الملائمة التنبؤية (Q2)

المتغيرات الكامنة الداخلية	Q <sup>2</sup> (=1- $\frac{SSE}{SSO}$ )
الاعتمادية	0.190
جودة تقارير	0.080
الفهم قابلية	0.132
القابلية للمقارنة	0.068
الملائمة	0.150

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة باستخدام SmartPLS3

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيم  $Q2$  كلها موجبة وأكبر من الصفر أي أنها معنوية ومقبولة ودالة إحصائياً. وهو يعبر عن مدى قدرة التنبؤ بالمتغيرات التابعة من خلال المتغيرات المستقلة، نلاحظ مثلاً قيمة  $Q2=0.190$  ومنه نستنتج أن لمتغير المستقل والمتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق له ملائمة وقدرة تنبؤية بالمتغير (مدى تأثير الاعتمادية في عمل المدققين) ونفس التفسير لباقي النتائج بما يتعلق بقيمة  $Q2$ .

**المطلب الثالث نتائج اختبار فرضية الدراسة:**

اعتماداً على ما تم التوصل إليه من تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها والتي تسمح باختبار الفرضيات وعملاً بمنهجية النماذج البنائية سيتم عرض أهم النتائج بحيث:

**الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد أثر بين الكفاءة المهنية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05).

من خلال مناقشة نتائج هذه الفرضية نلاحظ أن قيمة  $P$ -Value هي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، حيث بلغت قيمتها (0.03)، وبلغت قيمة ( $T=2.096$ ) وهي أكبر من القيمة الحرجة (1.96) مما يدل على وجود علاقة طردية موجبة ذات دلالة احصائية بين متغير الكفاءة المهنية وجودة التقارير المالية لدى المدققين الماليين، حيث كانت آراء المدققين حول أخلاقيات المهنة (معيار الكفاءة المهنية) مقبولة مما يفسر أن المدقق مهتم بنشاطه عند ممارسته للمهنة بحيث يعتبر هو المسؤول الأول والأخير أمام العميل أو المؤسسة محل الفحص وبالتالي كل التقارير الناتجة عنه تمتاز بالجودة المطلوبة وتساعد في اتخاذ القرارات لمستخدميها والمستفيدين منها.

**الجدول رقم 29: الكفاءة المهنية وجودة التقارير المالية**

العلاقات	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	قيمة T	P-Values	الدلالة الإحصائية
الكفاءة المهنية- < جودة التقارير	0.305	0.056	0.321	2.096	0.003	معنوي

**الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر بين الاستقلالية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05).

من خلال مناقشة نتائج هذه الفرضية نلاحظ أن قيمة  $P$ -Value هي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، حيث بلغت قيمتها (0.01)، وبلغت قيمة ( $T=3.122$ ) وهي أكبر من القيمة الحرجة (1.96) مما يدل على وجود علاقة طردية موجبة ذات دلالة احصائية بين متغير الاستقلالية وجودة التقارير المالية لدى المدققين الماليين، حيث كانت آراء المدققين حول أخلاقيات المهنة (معيار الاستقلالية) مقبولة، وهذا يدل على أن المهني يتوفر على الاستقلالية والحياد في شخصه مما يضمن تقارير ذات جودة خالية من أي انحياز أو آراء شخصية.

الجدول رقم 30: الاستقلالية وجودة التقارير المالية

العلاقات	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	قيمة T	P-Values	الدلالة الإحصائية
الاستقلالية- < جودة التقارير	0.336	0.020	0.321	3.122	0.001	معنوي

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر بين الموضوعية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05).

من خلال مناقشة نتائج هذه الفرضية نلاحظ أن قيمة P-Value هي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، حيث بلغت قيمتها (0.038)، وبلغت قيمة (T=2.082) وهي أكبر من القيمة الحرجة (1.96) مما يدل على وجود علاقة طردية موجبة ذات دلالة إحصائية بين متغير الموضوعية وجودة التقارير المالية لدى المدققين الماليين، حيث كانت آراء المدققين حول أخلاقيات المهنة (معياري الموضوعية) مقبولة، مما يدل على أن المهني يعتمد في اعداد تقاريره على الأدلة والبراهين بشكل كبير ولا يملك عند تنفيذ عملية التدقيق والمراجعة أي مصلحة أو ربح بالتالي ينتج عنه تقارير مالية ذات جودة و مصداقية.

العلاقات	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	قيمة T	P-Values	الدلالة الإحصائية
الموضوعية- < جودة التقارير	0.265	0.258	0.127	2.082	0.038	معنوي

الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر بين النزاهة والشفافية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05).

من خلال مناقشة نتائج هذه الفرضية نلاحظ أن قيمة P-Value هي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي غير محققة، حيث بلغت قيمتها (0.451) ، وبلغت قيمة (T=0.755) وهي أقل من القيمة الحرجة (1.96) مما يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير النزاهة والشفافية وجودة التقارير المالية لدى المدققين الماليين.

الجدول رقم 31: النزاهة والشفافية وجودة التقارير المالية

العلاقات	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	قيمة T	P-Values	الدلالة الإحصائية
النزاهة والشفافية- < جودة التقارير	-0.138	-0.016	0.182	0.755	0.451	غير معنوي

## خلاصة الفصل

تطرق هذا الفصل إلى إلقاء الضوء على واقع أخلاقيات مهنة التدقيق، والتي عرفت عدة تغييرات في منظومتها التشريعية وما جاء بها من قوانين وتنظيمات لمواكبة التطور الحاصل في مجال التدقيق والمحاسبة على المستوى الدولي، والذي ساهمت بنصوصها التطبيقية في توفير الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية المفصح عنها في القوائم المالية والملائمة لاتخاذ القرار.

إذ تم دراسة العلاقة التطبيقية بين متغيرات الدراسة وتحليلها، من خلال المعالجة الإحصائية للبيانات المجمعة من أداة الاستبيان عن طريق برنامج SPSS v26 للإحصاء الوصفي وبرنامج smart pls3 لاختبار النموذج وصحة فرضيات الدراسة.

حيث بينت النتائج أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، بالإضافة أن المدقق يحترم أخلاقيات مهنته ويطبقها، كما أن التقارير المالية تتسم بالجودة المطلوبة لاحتوائهما على أغلب الخصائص المطلوبة (الملائمة والموثوقية والقابلية للفهم والمقارنة).

أما بالنسبة للفرضية هناك علاقة تأثير إيجابية معنوية بين أخلاقيات مهنة التدقيق وأبعادها (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية) وجودة التقارير المالية،

خاتمة العامة

لا يمكن أن يتم عمل مهني منظم وفي إطار جماعي دون تحديد الضوابط المهنية التي تحفظ كرامة المتهنين والعاملين ضمن نفس المجموعة، وحتى تستطيع الشركات والمنظمات الارتقاء بخدماتها وكذا استمراريتها وجب على ممارسي هذه المهنة (التدقيق) الالتزام بأخلاقياتها من خلال اعطاء الصورة الحقيقية والعادلة للشركة أو المنظمة محل الفحص من خلال اضعاف الثقة والشفافية في جودة التقارير المالية المصرح بها والتي تشكل احدى الشروط الأساسية لاستخدام المعلومات المحاسبية كأداة لاتخاذ القرارات.

ومن المعلوم ان اخلاقيات مهنة التدقيق حظيت باهتمام بالغ من قبل المنظمات والهيئات المهنية المختصة نتيجة الفضائح والانهيارات المالية التي شهدها العالم والتي أدت إلى تفاقم أزمة الثقة في جودة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق وإلى الدور الحقيق الذي يؤديه مدقق الحسابات.

وبما أن أخلاقيات مهنة التدقيق وجود التقارير المالية متكاملان حيث هذه الأخيرة هي المقياس لمصادقية أخلاقيات المدقق، كان هدف دراستنا معرفة العلاقة أو أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية من خلال التوفيق بين الجانب النظري من عرض لتعاريف وتفاصيل حول الاخلاقيات والمعايير التي يجب ان تتصف بها التقارير المالية لتصبح ذا جودة وأداة لاتخاذ القرارات. والجانب التطبيقي من خلال دراسة الأثر بين أخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية مستخدمين في ذلك العديد من الاختبارات بمساعدة برنامج SPSS v26 و Smart pls3 وخلص البحث إلى نتائج نظرية واثبتت بشكل عملي يمكن حصرها فيما يلي:

#### النتائج النظرية:

- الأخلاق هي الإطار العملي الذي لا يجب أن يتنازل عليه المهني أثناء تأدية مهامه وإلا يعتبر مخلا بمستوى الأداء مقارنة مع زملائه في المهنة؛
- تعرف أخلاقيات المهنة على أنها مجموعة المبادئ التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم لمسؤولياتهم وواجباتهم المهنية؛
- أخلاقيات مهنة التدقيق تمثل خطوطا توجيهية للمدققين في أداء أعمالهم؛
- تتمثل قواعد سلوك مهنة التدقيق في النزاهة، الموضوعية، السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، السلوك المهني؛
- تم التطرق إلى العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي لدى المدقق؛
- لكي تتحقق جودة التقارير المالية يجب أن تتسم بمجموعة من الخصائص النوعية أهمها: الملائمة، الموثوقية، قابلية المقارنة؛

• من أهم القوانين والمراسيم التي نظمت السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق هو المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996؛

• التزام المدقق بتطبيق أخلاقيات المهنة المتعلقة بالتدقيق وهي النزاهة والشفافية، الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية؛

### النتائج التطبيقية:

• خلصت نتائج البحث إلى أن المدقق بالجزائر يحرص على أن يتسم بالأخلاقيات المطلوبة في أداء عمله، ويتمتع بقدرات تمكنه من تحسين واتقان وقيام بأي عمل يسئ إلى مهنته أو زملائه؛

• تساهم أخلاقيات مهنة التدقيق في تقديم معلومات محاسبية ملائمة لمستخدميها تزيد من كفاءة وفعالية اتخاذ القرارات؛

• تفرض أخلاقيات مهنة التدقيق على المدقق توفير معلومات محاسبية ذات موثوقية لاتخاذ القرارات؛

• تساعد جودة التقارير المالية بعرض معلومات محاسبية قابلة للفهم، تسمح للمؤسسة بمقارنة نتائجها مع فترات سابقة أو مؤسسات مماثلة لها؛

• يحتوي تقرير المدقق في الجزائر على ملومات ذات قيمة تنبؤية؛

• هيكلية وبناء نموذج الدراسة لمعرفة الأثر بين المتغير المستقل المتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق والتي تمثلت في الأبعاد التالية (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية) والمتغير التابع المتمثل في جودة التقارير المالية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة)؛

• أداة القياس المستخدمة في الدراسة هي الاستبيان تم التأكد من مصداقيتها واعتماديتها عن طريق محكمين مختصين وكذا اختبارات الصدق والثبات واختبار معلميه البيانات (التوزيع الطبيعي) وكانت كلها مرجعية ومقبولة؛

• استجابات أفراد العينة حول أبعاد المتغير المستقل والمتمثل في أخلاقيات مهنة التدقيق، حيث نلاحظ جميع المتوسطات تتراوح بين 3.43، 3.65 والتي نلاحظ أن أغلبها كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث نرى أن بعد الكفاءة المهنية جاء بأصغر معامل اختلاف الذي بلغ 29.05 وهذا ما يدل على توافق معتبر لأفراد العينة حول هذا البعد ثم يليه من درجة الموافقة: النزاهة والشفافية، الاستقلالية، الموضوعية على التوالي.

• أفراد العينة حول أبعاد المتغير التابع والمتمثل في جودة التقارير المالية، حيث نلاحظ جميع المتوسطات تتراوح بين 3.41، و3.58 والتي نلاحظ أن أغلبها كانت بدرجة موافق، وهذا راجع لقيم المتوسطات الأكبر من المتوسط الحسابي المرجح (3.00)، حيث نرى أن بعد الاعتمادية جاء بأصغر معامل اختلاف الذي بلغ 30.01 وهذا ما يدل على توافق معتبر لأفراد العينة حول هذا البعد ثم يليه من درجة الموافقة: القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الملائمة على التوالي.

• اعتمادا على ما تم التوصل اليه من تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها والتي تسمح باختبار الفرضيات وعملا بمنهجية النماذج البنائية سيتم عرض أهم النتائج بحيث:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر بين الكفاءة المهنية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05)؛

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر بين الاستقلالية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05)؛

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر بين الموضوعية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05)؛

وبالتالي تحقق الفرضية الرئيسية يوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية؛  
الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر بين النزاهة والشفافية وجودة التقارير المالية للمدققين عند مستوى معنوية (0.05)؛ وبالتالي:

- يؤثر الالتزام بالموضوعية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- يؤثر الالتزام بالاستقلالية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- يؤثر الالتزام بالكفاءة المهنية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية.
- لا يؤثر الالتزام بالنزاهة والشفافية من قبل المدققين في تحسين جودة التقارير المالية
- ومنه نستنتج أن لأخلاقيات مهنة التدقيق أثر في تحسين جودة التقارير المالية.

#### • الاقتراحات والتوصيات

بناء على ما تقدم ذكره من نتائج، يمكننا الإدلاء بالاقتراحات التالية:

✓ زيادة التركيز لي تدريس أخلاقيات مهنة التدقيق بالجامعات والمعاهد والدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق؛



- ✓ ضرورة توزيع منشورات ودوريات في الجامعات والكليات والمعاهد وجميع القطاعات الأخرى عن أسباب انهيار وإفلاس الشركات بشكل مفاجئ، م إعطاء أمثلة حقيقة لهم وعن نتائج هذا الانهيار وما تسببه من خسائر لكل الأطراف؛
- ✓ ضرورة تفعيل المجلس الجزائري للمحاسبين القانونيين على نهج المجالس الدولية الأمريكي والبريطاني يمكنه التصدي لكل الممارسات السلبية في المهنة؛
- ✓ تطوير وانشاء وسائل تشجيعية لحماية المدققين والمحاسبين ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافآت التي سوف تجعلهم يلتزمون بالمهنة وتقادي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي؛
- ✓ ضرورة العمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- ✓ الحرص على تفعيل العرض الإلكتروني للمعلومات المحاسبية، لتسهيل وصول المعلومة المناسبة للشخص والوقت المناسبين؛
- ✓ ضرورة إنشاء مصلحة للتأكد من استقلالية المدقق وحيادتيه والتأكد من القيام بعمله بكل نزاهة وموضوعية؛
- ✓ تجسيد نظام المعلومات من أجل أن يمد التدقيق بالمعلومات اللازمة والدقيقة في الوقت والمكان المناسبين، لتسخيرها في برمجة وتنفيذ مختلف آلياته؛
- ✓ العمل على التأكد من نزاهة المدقق وشفافيته وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية؛
- ✓ العمل على تطوير برامج التعليم المحاسبي مع المستجدات لرفع كفاءة المحاسبين والمدققين مع إدراج الجانب التكنولوجي في المهنة؛
- ✓ إنشاء المعاهد المتخصصة في المحاسبة والتدقيق وإشراك المهنيين في المنظومة التعليمية للرفع من المؤهلات العلمية والعملية؛
- ✓ إقامة الدورات التكوينية في المجال الأخلاقي لفائدة المدققين من أجل التوعية والرفع من الكفاءة العلمية والمهارات الوظيفية؛
- ✓ تعيين هيئات رقابية ومستقلة في المجال الأخلاقي دورها الرقابة وتقديم الاستشارة للمهنيين؛
- ✓ تفعيل ميثاق أخلاقيات المهنة لضمان تطبيق المدقق للمبادئ والمعايير الدولية المتعلقة بوظيفته، بهدف توصيل المعلومات الحقيقية والمعبرة عن الصورة الصادقة للمؤسسة للأطراف المعنية بمختلف أنواعها؛

### • آفاق الدراسة:

في ضوء خوضنا في غمار هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها، لاحظنا أن أخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التقارير المالية لا يزالان خصبان في مجالهما ويستحقان البحث الدائم والغوص المتواصل فيهما، وذلك بسبب طبيعتهما المتجددة وأهدافهم المتغيرة، وعلى قدر كبير من أهميتهما، يمكن ربطهما بمتغيرات وأبعاد متعددة، تساهم في إثراء الدراسة وتكميلها في بعض جوانبها، وهو ما يفتح أفقا جديدة وجوانب هامة جديدة بالدراسة والبحث نقترحها لتكون إشكاليات بحوث ودراسات نأمل أن تنال حقاها من الدراسة والتحليل في المستقبل، وهي تتجلى فيما يلي:

- ✓ دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- ✓ أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على محاسبة التكاليف البيئية؛
- ✓ فعالية جودة التقارير المالية في ظل التجارة الإلكترونية؛
- ✓ مساهمة أخلاقيات التدقيق في الحد من الازدواج الضريبي الدولي؛
- ✓ أثر التدقيق المالي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

# قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

الأحاديث الشريفة

الكتب باللغة العربية:

- ابن منظور. (1988). لسان العرب (الإصدار مجلد 12، طبعة 01). بيروت: دار احياء التراث العربي.
- أحمد الشرباحي. (1987). ؛ "موسوعة أخلاق القرآن" (الإصدار ط 1). بيروت: دار الرائد العربي.
- أحمد حلمي جمعة. (2008). تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة (الإصدار الطبعة 1). عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر.
- أحمد طرطار، وعبد العالي منصر. (2015). تقنيات المحاسبة العامة. الجزائر: جسور للنشر والتوزيع.
- أحمد عبد الهادي شبير. (2006). دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين. فلسطين، غزة: كلية التجارة.
- اعداد الباحث بالاعتماد على النصوص التنظيمية للتدقيق من مصادر مختلفة. (2021). بالاعتماد على المراسيم المنضمة للتدقيق.
- أقاسم عمر. (2016). لتدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر. الجزائر-ادرار: دار الكتاب العربي.
- الصبان محمد سمير، ونصر علي عبد الوهاب. (2002). المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق. مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية. أمين السيد أحمد لطفي. (2008). معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين. مصر: الدار الجامعية.
- إيهاب بد السلام محمود. (2013). تحليل البرنامج الاحصائي spss (الإصدار الطبعة 1). عمان الاردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

- بلال خلف السكارنة؛. (بلا تاريخ). أخلاقيات العمل (الإصدار الطبعة الثانية). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- جعفر عبد الوهاب. (1990). مكرة في فلسفة الاخلاق.
- جوزيف. (2020). الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصرى الجزئيةpls-sem. عمان، الأردن: مركز الكتاب الأكاديمي.
- رضوان حلوه حنان. (2005). مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري\_التطبيقات العملية (الإصدار ط 2). الجزائر: دار وائل للنشر.
- سليمان، أسامة ربيع أمين. (2007). التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج Minitab. المنوفية، مصر،: جامعة المنوفية، مصر،.
- سوسن، شاكرا، مجيد. (2014). أسس بناء الاختبارات والمقاييس النفسية والتربوية، (المجلد الطبعة 03، ). عمان، الأردن: مركز دبيونو لتعليم التفكير.
- شحاته شحاته السيد، و عبد الوهاب نصر علي. (2009). قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية(مدخل مصري وعربي ودولي مقارن). مصر: الدار الجامعية.
- شعيب شنوف. (2008). محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدوليةIFRS/IAS (الإصدار الجزء الأول). الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بوداود.
- صافي بوبكر. (2020). أخلاقيات المقاول أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص مقاولاتية شعبة علوم التسيير. أدرار: جامعة أحمد درايعية.
- صالح بن حمد العساف. (1995). المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية، (المجلد الطبعة 01). الرياض: مكتبة العبيكان، الرياض.

- عباسي عصام. (2012). "تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرار"، مذكرة ماستر، ورقلة، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطوي. (2012). قواعد سلوك وآداب منة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية. الكويت: غير منشورة.
- عبد الناصر نور، و طلال الجاوي. (21 فيفري، 2011). المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية- متطلبات التوافق والتطبيق. تاريخ الاسترداد 09 أوت، 2021، من
- عز عبدالفتاح. (2007). مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الرياض، السعودية: دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.
- عمر بن مراد. (2016). تأثير القيم الإسلامية على النية المقاولاتية لطلبة الجامعة من خلال نظرية السلوك المخطط. مجلة دراسات وأبحاث، المجلد 09(29).
- كلحي أحمد. (2012). "معنى الأخلاق لغة واصطلاحاً". الأردن: موسوعة الأخلاق الإسلامية.
- كنوش عاشور. (2009). متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS). اقتصاديات شمال افريقيا.
- محمد بوتين. (2008). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق (الإصدار 3). الجزائر، ابن عكنون، ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد خير، (2018) التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية IBM SPSS (الإصدار لطبعة 01). عمان، الأردن،: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- محمود محمد عبد السلام البيومي. (2003). المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية. مصر: منشأة المعارف للنشر والتوزيع.
- مداني بن بلغيث. (2004). أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر. الجزائر: غير منشورة.

- مرازقة صالح، و بوهرين فتيحة. (26 ماي 2010). كفاءة المعايير المحاسبية الدولية (معايير التقارير المالية الدولية في الرقابة المصرفية). الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، (صفحة 04). المركز الجامعي سوق اهراس، الجزائر.
- مفيد عبد اللاوي. (2008). النظام المحاسبي المالي الجديد SCF (المحاسبة المالية، الإطار التصوري) (الإصدار 01). الوادي، الجزائر: مزوار للطباعة والنشر والتوزيع.
- نسرين برجى، و طلحاوي فاطمة الزهراء. (25-26 ماي 2010). المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات التوافق والتطبيق (عرض تجارب بعض الدول والجزائر كحالة خاصة). الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، (صفحة 09). المركز الجامعي ، سوق اهراس، الجزائر.
- وليد عبد الرحمن خالد الفرار. (2009). تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الأردن، إدارة البرامج والشؤون الخارجية.

### القوانين والمراسيم:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202. (01 06, 2011). معايير تقارير محافظ احسابات وأشكال إرسالها. صفحة 03.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136. (17 04, 1996). أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الصفحات 02-04-07-13.
- قرار مؤرخ 2014/01/12. (30 04, 2014). كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات.

المراجع الأجنبية:

**Les Livres :**

- International Financial Reporting Standards foundation, (document publié par IASB). (2010, September). Consulté le Aout Mardi, 2021, sur
- Baker, M. J. (1991). *Research for marketing*. LONDON: Macmillan Education LTD.
- Barneto pascal. (2004). *Normes IFRS/ISA Application aux états financiers dound*. paris.
- Belaiboud, M. (2011). *Pratique de l'audit*. alger: berti editions.
- Chin. (1998). *the partial least squars approch to structural equation modeling* (éd. 2, Vol. 2). lawrence Erlbaum.
- Conseil algerien national de la comptabilité, p. d. (s.d. الجزائر).
- Geven. (2005). *Apractical guide to factorial validity using PLS-Graph*.
- Khelassi, d. (2013). *Précis D'audit Fiscal De L'entrepris* (éd. 1). Algérie: BERTI EDITION.
- schick, p. (2010). *audit interne et refrentiels de risque*, dunod. france.
- Aali tazdaite, *Maitrise du Système Comptable Financier*, première édition, édition acg, 2009.
- Babbie, E, *The practice of social research*, Wadsworth, Cengage Learning, 13 th Edition, 2013, P 218.
- Baker, M. J, *Research for marketing*, Macmillan Education LTD, 1991, P 147.
- Beetschenet et P. Bozzachi, *L'Intégration Fiscale*, édition francislefebre, Paris, 1998.
- Bernard Légarde, *Fiscalité et Redressement d'Entreprise*, édition Tech et doc, la voise, Paris, 1990.
- Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt and Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting*, Tenth edition, 2001.
- E. Tort, *Organisation et Management des Systèmes Comptables*, Dunod, Paris, 2003.
- Hamini, *L'Audit Comptable et Financier*, Edition Berti, Algérie, 2001.
- Jacque Renard avec le concours de Jean-Michel Chaplin, *Théorie et Pratique d'Audit Interne*, édition les éditions d'organisations, 2000.
- Jaques Duhem et Michel Jammes, *Audit et Gestion Fiscale de l'Entreprise*, édition EFE, Paris, 1996.



- Lambert Thierry, **Vérification Fiscale Personnelle**, Economica édition, Paris, 1984.
- Le système comptable financier, **conseil national de la comptabilité**, ALGER ENAG Edition, 2009.
- Lionne Gerard, **Audit et Contrôle Interne**, Aspect financiers, Opérationnels et Stratégiques, 4eme Edition, Dalloz, Paris, 1998.
- Michel Bovier et Marie Christine, **L'Administration Fiscale En France**, PUF, Paris, 1988.
- Rédha Khelassi, **Précis D'audit Fiscal De L'entreprise**, 1ère Ed, Berti Editions, Algérie, 2013.

### Les Thèses :

- Bennada Fethy, **L'Audit Fiscale As Pect Théorique et Pratique**, Institut De Economie Douanière et Fiscale, 3eme cycle, 21eme promotion, 2002-2004.
- Mesfin Gebeyehu, **Tax Audit Practice And Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration**, Faculty Of Business & Economics, Addis Ababa University, Addis Ababa, 2008.
- Rédha Khelassi, **Présentation et Mise en Place d'Un Service d'Audit Fiscale**, mémoire de fin d'étude, 2001.

### Les Revues et Les Rapports :

- Ahmed Hani Al-Dmour, Maysam Abbod and Naim Salameh Al Qadi, **The Impact of The Quality of Financial Reporting on Non-Financial Business Performance and The Role of Organizations Demographic Attributes (Type, Size and Experience)**, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 22, Number 01, 2018.
- ATIC, **L'Audit Naissance d'une Fonction**, Etude Réalisée Par Le Cabinet ATIC, auprès 50 responsables d'audit interne, Paris, 1985.
- Neogy, T. K, **Evaluation of Efficiency of Accounting Information Systems: A Study on Mobile Telecommunication Companies in Bangladesh**, Global Disclosure of Economics and Business, Volume 03, Number 01, 2014.
- Nguyen Thanh Cuong and Do Thi Ly, **Measuring and Assessing the Quality of Information on the Annual Reports: The Case of Seafood's Companies Listed on the Vietnam Stock Market**, International Research Journal of Finance and Economics - Issue 160, 2017.

الأنترنت:

- [http://www.jps-dir.org/Forum/Forum\\_posts.asp?TID=1895](http://www.jps-dir.org/Forum/Forum_posts.asp?TID=1895)
- Les atouts Marsh, Marsh France, [www.marsh.fr](http://www.marsh.fr).
- <http://www.cnc.dz/reglement.asp>
- [www.nifccanada.ca/normes...dinformationfinanciere/.../item71834.pf](http://www.nifccanada.ca/normes...dinformationfinanciere/.../item71834.pf)

الملاحق

إستبانة الدراسة

أخي الكريم، أختي الكريمة.....

تحية طيبة وبعد.....

نضع بين أيديكم هذه الإستبانة التي تم إعدادها لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه علوم مالية ومحاسبية تخصص تدقيق ومراقبة التسير، جامعة أحمد دراية- أدرار-، والموسومة بـ " أخلاقيات مهنة التدقيق وأثرها على جودة التقارير المالية".

وفي هذا الإطار نأمل منكم التكرم بالإجابة على جميع فقرات هذه الإستبانة بدقة وموضوعية، وإعادتها في أقرب وقت ممكن، علما أن إجاباتكم ستعامل بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم لإتمام هذه الدراسة.

المحور الاول: المعلومات الشخصية

البيانات الشخصية	
ذكر	الجنس
أنثى	
أقل من 25 سنة	العمر
من 25 إلى 35 سنة	
أكبر من 35 سنة	
متوسط	المؤهل العلمي
ثانوي	
جامعي	
أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة في المؤسسة
من 5 إلى 10 سنوات	
أكثر من 10 سنوات	

المحور الثاني:

أخلاقيات مهنة التدقيق: وهي مجموعة القيم والمبادئ التي يتمتع بها المدقق أثناء قيامه بمهامه داخل المؤسسة. رقم العبارة

العبارة					الإستقلالية
غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
					01 يتميز مدقق الحسابات بالإستقلالية اثناء اداء عمله.
					02 عدم وجود صلة قرابة بين موظفي المؤسسة والمدقق.
					03 تأمر المدقق مع الادارة على توزيع ارباح صورية على المساهمين حتى لاتظهر نواحي القصور.

					04	الكذب في كتابة تقريره او في شهادته امام الجمعية العامة للمساهمين لإرضاء ملس الادارة والتغطية على الفشل والفساد.
					05	لاتربط المدقق أي علاقات شخصية مع موظفي المؤسسة.
					06	المدقق يعمل على إبعادا عوامل تؤثر على حياده.
					07	يتم فرض قيود على عملية التدقيق من طرف مجلس الادارة.
					08	تقديم مصلحة العميل على المصالح الشخصية.
					09	لا توجد علاقات مالية وقبول هدايا بينالمدقق ومجلس الادارة.
					10	لا تدقق حسابات المؤسسات لاكثر من عام.
<b>الموضوعية</b>						
					11	الإعتماد على الأدلة والبراهين في انجاز المهمة.
					12	التقليل من الاراء الشخصية في عملية التدقيق.
					13	تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.
					14	اخفاء أي تلاعب او تحريف في المستندات او السجلات او الدفاتر.
					15	تقديم المدقق حقائق مادية معينة عرفها اثناء عملية التدقيق.
<b>الكفاءة المهنية</b>						
					16	يمتاز المدقق بمؤهلات علمية تخول له القيام بعمله.
					17	يتسم المدقق بالكفاءة المهنية.
					18	توفر نظم الكترونية ووسائل اتصال تساعد في الرفع من عملية التدقيق.
					19	لا يتوفر لدينا نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر .
					20	القدرة على التثبت من المعلومات المقدمة من مجلس الإدارة.
					21	توفر الخبرة المهنية في مراجعة أعمال المؤسسة.
					22	تتمتع المعلومات المقدمة بخاصية التوقيت المناسب.
					23	لنا مقدرة على الإستشراف والتنبؤ المستقبلي.
					24	بإمكاننا تحديد الإنحرافات والتلاعبات وكيفية معالجتها.
					25	قدرة المدقق على تحسين العمل وإتقانه.
<b>النزاهة والشفافية</b>						
					26	عمل المدقق يتصف بالنزاهة ومعلومات محايدة وخالية من التحيز.
					27	الإفصاح عن التقارير المالية بشفافية.
					28	العدل في تقديم المعلومات عن مايتعلق بأعضاء مجلس الإدارة.
					29	عدم إفشاء المعلومات للمنافسين.
					30	يتم تقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية.

المحور الثالث: جودة التقارير المالية

القدرة على استخدام المعلومات المفصح عنها في مجال التنبؤ ومدى ملائمة هذه المعلومات للهدف من الحصول عليها.

رقم العبارة	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
<b>الملائمة</b>						
31	يحتوي تقرير المدقق على معلومات ملائمة.					
32	يتمتع تقارير المدقق بخاصية التوقيت المناسب.					
33	لدى المعلومات المتضمنة للتقرير اثر في اتخاذ القرارات.					
34	تقارير المدقق توضح ان انشطتهم تمت وفق المعايير المهنية للتدقيق.					
35	دقة وكفاءة برامج التدقيق تحسن من جودة التقارير المالية.					
36	معلومات التقرير تساعد على تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.					
37	تقرير المدقق له قيمة تنبؤية واستشرافية.					
38	تقرير المدقق يتم الحصول عليه في اجاله.					
39	الارتباط الوثيق لعملية التدقيق وشبكة الانترنت مما يعيق عملية سير الفحص عند انقطاع الانترنت.					
40	بيئة التدقيق الجزائرية ملائمة في عملية تطبيق الفحص المهني.					
<b>الإعتمادية</b>						
41	المعلومات المحاسبية تعرض بصورة صادقة الوضع المالي للمؤسسة.					
42	التقارير المالية تعبر بصدق عن الاحداث التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة.					
43	تتسم التقارير المالية بالحيادية وعدم التحيز.					
44	تعبر الموثوقية عن حيادية القياس المحاسبي وابتعاده عن غايات الادارة واحكامها الذاتية.					
45	الثبات على طريقة معالجة محاسبية واحدة يجعل المعلومات المحاسبية اكثر اتساقا.					
46	يجب على المؤسسة الالتزام بثبات الطرق والاسس المحاسبية.					
47	يجب الافصاح عن أي تغير في المبادئ والطرق المحاسبية.					
48	الثبات في استخدام الطرق والاسس المحاسبية تسمح بإمكانية مقارنة المعلومة المحاسبية من فترة الاخرى.					
49	يحتوي تقرير المدقق على معلومات موثوقية.					

					50	تساهم المعلومة المحاسبية في توفير بيانات فعلية لعدة فترات بغرض المقارنة.
<b>قابلية الفهم</b>						
					51	لدى المؤسسة معلومات نوعية تتميز بدرجة عالية من الوضوح.
					52	فهم التقارير المالية تساعد في اتخاذ القرار.
					53	سهولة التعامل مع التقارير المالية لعدم وجود تعقيدات في مخرجاتها.
					54	مستخدمو التقارير المالية لديهم القدرة والدراية للتعامل معها والاستفادة منها.
					55	المعلومة المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومة الأكثر فائدة في ترشيد القرارات.
<b>القابلية للمقارنة</b>						
					56	المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق تمتاز بقابلية المقارنة.
					57	خاصية مقارنة المعلومات المحاسبية على المقارنة مع مؤسسات.
					58	تساعد خاصية المقارنة للمعلومة المحاسبية على المقارنة مع مؤسسات اخرى.
					59	تساعد خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية على قياس الالتزامات وحقوق الملكية في المؤسسة.
					60	تقوم المؤسسة بمقارنة النتائج الفعلية لانشطتها ومقارنتها من فترة لآخرى.



مكتب الأستاذ مالكي رشيد  
محافظ حسابات، محاسب معتمد  
المقر الإجتماعي شارع بلغيت محمد رقم 20 أدرار  
الهاتف : 049/36/70/20

الرقم الجبائي: 197801010067437 \*\* الرقم الضريبي: 01011116461

أدرار في: 23/06/2020

جمعية أنغام الواحة الثقافية

اعتماد رقم: 2013/22 بتاريخ 12/12/2013

حي 135 مسكن رقم 46 الشيخ بلكبير ولاية أدرار



رصيد السنة السابقة = 123323.25 دج

الرصيد السابق في البنك = 123323.25 دج

### المداخيل (أ)

المبلغ	نوع العملية	الرقم
7,000.00	إشتراكات ومساهمات اعضاء الجمعية	01
250,000.00	الصندوق البلدي بلدية أدرار	02
300,000.00	دار الثقافة ادرار	03
557,000.00	المجموع الإجمالي للمداخيل	

### المصاريف (ب)

المبلغ	نوع العملية	الرقم
1,189.00	مصاريف بنكية	01
375,000.00	تجهيزات ومعدات	02
5,001.00	مشتريات مختلفة	03
95,000.00	مصاريف حفل فني	04
0.00	أتعاب مختلفة	
476,190.00	مجموع إجمالي للمصاريف	

### ديون على عاتق الجمعية لصالح الغير (ج)

المبلغ	اسم المدين	الرقم
0.00	مجموع الديون غير المسددة للغير من طرف الجمعية	01
0.00	المجموع الإجمالي للديون	



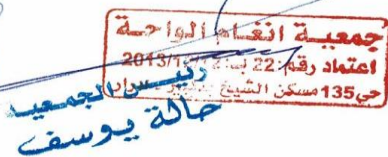
محافظ حسابات، محاسب معتمد  
المقر الإجتماعي شارع بلغيت محمد رقم 20 أدرار  
الهاتف : 049/36/70/20  
الرقم الجبائي: 197801010067437 \*\* الرقم الضريبي: 01011116461

التسجة : (د)

123,323.25	=	رصيد السنة السابقة
557,000.00	=	مجموع إجمالي المدخيل
476,190.00	=	مجموع إجمالي المصاريف
204,133.25	=	الرصيد النهائي
204,133.25	=	البنك في: 2019/12/31
	=	الصندوق في: 2019/12/31
0.00	=	مجموع الديون غير المسددة للغير من طرف الجمعية



رئيس الجمعية



أمين المال

Ben  
أمين المال  
بن مريم شعيب

## Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

اخلاق

	N	150
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	3,4598
	Ecart type	,56519
Différences les plus extrêmes	Absolue	,055
	Positif	,055
	Négatif	-,042
Statistiques de test		,055
Sig. asymptotique (bilatérale)		,200 <sup>c,d</sup>

## Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

جودة

	N	150
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	3,4119
	Ecart type	,45122
Différences les plus extrêmes	Absolue	,065
	Positif	,065
	Négatif	-,052
Statistiques de test		,065
Sig. asymptotique (bilatérale)		,200 <sup>c,d</sup>

## الملحق رقم 04: المتغيرات الوصفية

## Frequencies

## Statistics

		الجنس	العمر	المؤهل	الخبرة
N	Valid	150	150	150	150
	Missing	0	0	0	0

## الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	95	63.3	63.3	63.3
	أنثى	55	36.7	36.7	100.0
Total		150	100.0	100.0	

## العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 25 سنة	19	12.7	12.7	12.7
	من 25 إلى 35 سنة	41	27.3	27.3	40.0
	أكبر من 35 سنة	90	60.0	60.0	100.0
Total		150	100.0	100.0	

## المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	متوسط	11	7.3	7.3	7.3
	ثانوي	39	26.0	26.0	33.3
	جامعي	100	66.7	66.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

		الخبرة			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	7	4.7	4.7	4.7
	من 5 إلى 10 سنوات	70	46.7	46.7	51.3
	أكثر من 10 سنوات	73	48.7	48.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## الملحق رقم 05: قياس العبارات

N		Valid	Statistics
Missing			
0	150	a1	
0	150	a2	
0	150	a3	
0	150	a4	
0	150	a5	
0	150	a6	
0	150	a7	
0	150	a8	
0	150	a9	
0	150	a10	
0	150	b1	
0	150	b2	
0	150	b3	
0	150	b4	
0	150	b5	
0	150	c1	
0	150	c2	
0	150	c3	
0	150	c4	
0	150	c5	
0	150	c6	
0	150	c7	
0	150	c8	
0	150	c9	
0	150	c10	
0	150	d1	
0	150	d2	
0	150	d3	
0	150	d4	
0	150	d5	
0	150	e1	
0	150	e2	
0	150	e3	
0	150	e4	
0	150	V35	
0	150	e6	
0	150	e7	
0	150	e8	

0	150	e9
0	150	e10
0	150	f1
0	150	f2
0	150	f3
0	150	f4
0	150	f5
0	150	f6
0	150	f7
0	150	f8
0	150	f9
0	150	f10
0	150	g1
0	150	g2
0	150	g3
0	150	g4
0	150	g5
0	150	k1
1	149	k2
0	150	k3
0	150	k4
0	150	k5

**a1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	7	4.7	4.7	4.7
	موافق غير	9	6.0	6.0	10.7
	محايد	22	14.7	14.7	25.3
	موافق	78	52.0	52.0	77.3
	تماما موافق	34	22.7	22.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

**a2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	6	4.0	4.0	4.0
	موافق غير	13	8.7	8.7	12.7
	محايد	25	16.7	16.7	29.3
	موافق	64	42.7	42.7	72.0
	تماما موافق	42	28.0	28.0	100.0

Total	150	100.0	100.0
-------	-----	-------	-------

**a3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	16	10.7	10.7
	موافق غير	13	8.7	19.3
	محايد	36	24.0	43.3
	موافق	51	34.0	77.3
	تماما موافق	34	22.7	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**a4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	11	7.3	7.3
	موافق غير	35	23.3	30.7
	محايد	29	19.3	50.0
	موافق	58	38.7	88.7
	تماما موافق	17	11.3	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**a5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	9	6.0	6.0
	موافق غير	18	12.0	18.0
	محايد	42	28.0	46.0
	موافق	48	32.0	78.0
	تماما موافق	33	22.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**a6**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	9	6.0	6.0
	موافق غير	34	22.7	28.7
	محايد	25	16.7	45.3
	موافق	50	33.3	78.7

تماما موافق	32	21.3	21.3	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**a7**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	16	10.7	10.7	10.7
	موافق غير	19	12.7	12.7	23.3
	محايد	22	14.7	14.7	38.0
	موافق	63	42.0	42.0	80.0
	تماما موافق	30	20.0	20.0	100.0
Total	150	100.0	100.0		

**a8**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	13	8.7	8.7	8.7
	موافق غير	22	14.7	14.7	23.3
	محايد	26	17.3	17.3	40.7
	موافق	55	36.7	36.7	77.3
	تماما موافق	34	22.7	22.7	100.0
Total	150	100.0	100.0		

**a9**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	12	8.0	8.0	8.0
	موافق غير	12	8.0	8.0	16.0
	محايد	27	18.0	18.0	34.0
	موافق	67	44.7	44.7	78.7
	تماما موافق	32	21.3	21.3	100.0
Total	150	100.0	100.0		

**a10**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	4	2.7	2.7	2.7
	موافق غير	22	14.7	14.7	17.3
	محايد	30	20.0	20.0	37.3



موافق	55	36.7	36.7	74.0
تماما موافق	39	26.0	26.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**b1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	16	10.7	10.7	10.7
موافق غير	14	9.3	9.3	20.0
محايد	31	20.7	20.7	40.7
موافق	68	45.3	45.3	86.0
تماما موافق	21	14.0	14.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**b2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	23	15.3	15.3	15.3
موافق غير	19	12.7	12.7	28.0
محايد	32	21.3	21.3	49.3
موافق	48	32.0	32.0	81.3
تماما موافق	28	18.7	18.7	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**b3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	19	12.7	12.7	12.7
موافق غير	20	13.3	13.3	26.0
محايد	29	19.3	19.3	45.3
موافق	58	38.7	38.7	84.0
تماما موافق	24	16.0	16.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**b4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	11	7.3	7.3	7.3
موافق غير	21	14.0	14.0	21.3

محايد	28	18.7	18.7	40.0
موافق	63	42.0	42.0	82.0
تماما موافق	27	18.0	18.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**b5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	9	6.0	6.0	6.0
موافق غير	19	12.7	12.7	18.7
محايد	22	14.7	14.7	33.3
موافق	64	42.7	42.7	76.0
تماما موافق	36	24.0	24.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**c1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	9	6.0	6.0	6.0
موافق غير	25	16.7	16.7	22.7
محايد	33	22.0	22.0	44.7
موافق	58	38.7	38.7	83.3
تماما موافق	25	16.7	16.7	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**c2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	3	2.0	2.0	2.0
موافق غير	16	10.7	10.7	12.7
محايد	36	24.0	24.0	36.7
موافق	53	35.3	35.3	72.0
تماما موافق	42	28.0	28.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**c3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	8	5.3	5.3	5.3

موافق غير	19	12.7	12.7	18.0
محايد	22	14.7	14.7	32.7
موافق	63	42.0	42.0	74.7
تماما موافق	38	25.3	25.3	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**c4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	3	2.0	2.0	2.0
موافق غير	16	10.7	10.7	12.7
محايد	25	16.7	16.7	29.3
موافق	69	46.0	46.0	75.3
تماما موافق	37	24.7	24.7	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**c7**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	11	7.3	7.3	7.3
موافق غير	9	6.0	6.0	13.3
محايد	31	20.7	20.7	34.0
موافق	73	48.7	48.7	82.7
تماما موافق	26	17.3	17.3	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**c8**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	11	7.3	7.3	7.3
موافق غير	20	13.3	13.3	20.7
محايد	32	21.3	21.3	42.0
موافق	62	41.3	41.3	83.3
تماما موافق	25	16.7	16.7	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**d1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	تماما موافق غير	5	3.3	3.3	3.3
	موافق غير	8	5.3	5.3	8.7
	محايد	40	26.7	26.7	35.3
	موافق	59	39.3	39.3	74.7
	تماما موافق	38	25.3	25.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

**d2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	7	4.7	4.7	4.7
	موافق غير	17	11.3	11.3	16.0
	محايد	46	30.7	30.7	46.7
	موافق	61	40.7	40.7	87.3
	تماما موافق	19	12.7	12.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

**d3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	7	4.7	4.7	4.7
	موافق غير	22	14.7	14.7	19.3
	محايد	38	25.3	25.3	44.7
	موافق	58	38.7	38.7	83.3
	تماما موافق	25	16.7	16.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

**d4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	10	6.7	6.7	6.7
	موافق غير	17	11.3	11.3	18.0
	محايد	29	19.3	19.3	37.3
	موافق	70	46.7	46.7	84.0
	تماما موافق	24	16.0	16.0	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

**d5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	12	8.0	8.0	8.0
	موافق غير	27	18.0	18.0	26.0
	محايد	39	26.0	26.0	52.0
	موافق	51	34.0	34.0	86.0
	تماما موافق	21	14.0	14.0	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## e1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	15	10.0	10.0	10.0
	موافق غير	34	22.7	22.7	32.7
	محايد	40	26.7	26.7	59.3
	موافق	44	29.3	29.3	88.7
	تماما موافق	17	11.3	11.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## e2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	7	4.7	4.7	4.7
	موافق غير	23	15.3	15.3	20.0
	محايد	42	28.0	28.0	48.0
	موافق	56	37.3	37.3	85.3
	تماما موافق	22	14.7	14.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## e3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	8	5.3	5.3	5.3
	موافق غير	30	20.0	20.0	25.3
	محايد	41	27.3	27.3	52.7
	موافق	51	34.0	34.0	86.7
	تماما موافق	20	13.3	13.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## e4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	2	1.3	1.3	1.3
	موافق غير	7	4.7	4.7	6.0
	محايد	15	10.0	10.0	16.0
	موافق	90	60.0	60.0	76.0
	تماما موافق	36	24.0	24.0	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## V35

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	6	4.0	4.0	4.0
	موافق غير	16	10.7	10.7	14.7
	محايد	40	26.7	26.7	41.3
	موافق	63	42.0	42.0	83.3
	تماما موافق	25	16.7	16.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## e6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	8	5.3	5.3	5.3
	موافق غير	19	12.7	12.7	18.0
	محايد	22	14.7	14.7	32.7
	موافق	75	50.0	50.0	82.7
	تماما موافق	26	17.3	17.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## e7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	تماما موافق غير	21	14.0	14.0	14.0
	موافق غير	20	13.3	13.3	27.3
	محايد	16	10.7	10.7	38.0
	موافق	73	48.7	48.7	86.7
	تماما موافق	20	13.3	13.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

		<b>f1</b>			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	11	7.3	7.3	7.3
	موافق غير	14	9.3	9.3	16.7
	محايد	37	24.7	24.7	41.3
	موافق	68	45.3	45.3	86.7
	تماما موافق	20	13.3	13.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

		<b>f2</b>			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	8	5.3	5.3	5.3
	موافق غير	24	16.0	16.0	21.3
	محايد	30	20.0	20.0	41.3
	موافق	68	45.3	45.3	86.7
	تماما موافق	20	13.3	13.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

		<b>f3</b>			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	3	2.0	2.0	2.0
	موافق غير	22	14.7	14.7	16.7
	محايد	34	22.7	22.7	39.3
	موافق	63	42.0	42.0	81.3
	تماما موافق	28	18.7	18.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

		<b>f6</b>			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	7	4.7	4.7	4.7
	موافق غير	18	12.0	12.0	16.7
	محايد	29	19.3	19.3	36.0
	موافق	61	40.7	40.7	76.7
	تماما موافق	35	23.3	23.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

## f7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	.7	.7
	موافق غير	25	16.7	17.3
	محايد	31	20.7	38.0
	موافق	66	44.0	82.0
	تماما موافق	27	18.0	100.0
	Total	150	100.0	100.0

## f8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	12	8.0	8.0
	موافق غير	23	15.3	23.3
	محايد	17	11.3	34.7
	موافق	68	45.3	80.0
	تماما موافق	30	20.0	100.0
	Total	150	100.0	100.0

## f9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	14	9.3	9.3
	موافق غير	20	13.3	22.7
	محايد	27	18.0	40.7
	موافق	60	40.0	80.7
	تماما موافق	29	19.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0

## g3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	7	4.7	4.7
	موافق غير	19	12.7	17.3
	محايد	31	20.7	38.0
	موافق	57	38.0	76.0
	تماما موافق	36	24.0	100.0



Total	150	100.0	100.0
-------	-----	-------	-------

**g4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	8	5.3	5.3	5.3
موافق غير	24	16.0	16.0	21.3
محايد	28	18.7	18.7	40.0
موافق	63	42.0	42.0	82.0
تماما موافق	27	18.0	18.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**g5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	13	8.7	8.7	8.7
موافق غير	27	18.0	18.0	26.7
محايد	30	20.0	20.0	46.7
موافق	57	38.0	38.0	84.7
تماما موافق	23	15.3	15.3	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**k1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	10	6.7	6.7	6.7
موافق غير	22	14.7	14.7	21.3
محايد	37	24.7	24.7	46.0
موافق	57	38.0	38.0	84.0
تماما موافق	24	16.0	16.0	100.0
Total	150	100.0	100.0	

**k2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تماما موافق غير	6	4.0	4.0	4.0
موافق غير	20	13.3	13.4	17.4
محايد	31	20.7	20.8	38.3
موافق	55	36.7	36.9	75.2

	تماما موافق	37	24.7	24.8	100.0
	Total	149	99.3	100.0	
Missing	System	1	.7		
Total		150	100.0		

**k3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	8	5.3	5.3	5.3
	موافق غير	15	10.0	10.0	15.3
	محايد	26	17.3	17.3	32.7
	موافق	73	48.7	48.7	81.3
	تماما موافق	28	18.7	18.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

**k4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	11	7.3	7.3	7.3
	موافق غير	18	12.0	12.0	19.3
	محايد	29	19.3	19.3	38.7
	موافق	55	36.7	36.7	75.3
	تماما موافق	37	24.7	24.7	100.0
	Total	150	100.0	100.0	

**k5**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	13	8.7	8.7	8.7
	موافق غير	20	13.3	13.3	22.0
	محايد	28	18.7	18.7	40.7
	موافق	63	42.0	42.0	82.7
	تماما موافق	26	17.3	17.3	100.0
	Total	150	100.0	100.0	